

La oscura “entrada en funcionamiento” de los elementos destinados al arrendamiento

Luis García Spínola

Departamento de Derecho Tributario de MAIO LEGAL

Resumen

En el sistema tributario español existen determinados incentivos fiscales que están sujetos a un concepto no definido expresamente por el legislador: la entrada en funcionamiento de los elementos. La doctrina ha coincidido con que la entrada en funcionamiento de los elementos se produce con su integración al proceso productivo de la empresa en condiciones normales de funcionamiento, una vez concluido el período de instalación y prueba. Sin embargo, en el caso de inmuebles destinados a la actividad económica de arrendamiento, existe una amplia doctrina dividida sobre en qué momento se produce la entrada en funcionamiento. El presente trabajo pretende ofrecer un estudio del concepto “entrada en funcionamiento”, así como un análisis completo de las diferentes interpretaciones existentes para el caso concreto de elementos destinados al arrendamiento.

Abstract

Some incentives in the Spanish Tax System are subject to a concept which has not been expressly defined by the legislator: the “put into use” of the investments. The doctrine has established that the “put into use” takes place when the elements are incorporated to the production system of the company in normal operating conditions, once the installation and testing period conclude. However, in case of property destined to renting, there is a confused and divided doctrine about the moment of “putting into use”. This paper analyses the term “put into use” and also the different existing interpretations in the concrete case of property destined to renting.

Palabras clave

Entrada en funcionamiento, arrendamiento, afectación, inmueble.

Keywords

put into use, renting, imputation, real-estate.

Sumario

1. Introducción
2. La importancia de la entrada en funcionamiento en el sistema tributario español
 - 2.1. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios
 - 2.2. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)
 - 2.3. Deducción en inversión de beneficios
3. Introducción al concepto de entrada en funcionamiento. Entrada en funcionamiento y afectación a la actividad
 - 3.1. La entrada en funcionamiento condicionada al arrendamiento efectivo de los inmuebles
 - 3.2. La entrada en funcionamiento sin necesidad del arrendamiento efectivo de los inmuebles
4. Reflexiones sobre las controversias existentes

1. Introducción

En el sistema tributario español existen determinados incentivos fiscales, cuyo objetivo esencial suele ser el estímulo de la inversión, que dependen de un concepto pudiéramos llamarle “temporal”, y que no aparece definido expresamente por el legislador: la entrada en funcionamiento de elementos patrimoniales adquiridos por el contribuyente.

Pese al vacío legal existente, la doctrina coincide en que el momento de entrada en funcionamiento de un elemento es aquél en que se produce su integración al proceso productivo de la empresa en condiciones normales de funcionamiento, una vez concluido el período de instalación y prueba.

La aplicación práctica de dicha definición no está exenta de controversias, especialmente en el caso concreto de inversiones inmobiliarias destinadas a la actividad de arrendamiento. La cuestión gira en torno a si para que los bienes entren en funcionamiento es suficiente con que se hayan iniciado labores tendentes a su arrendamiento, o bien es necesario que los bienes se arrienden efectivamente.

En efecto, la doctrina administrativa y jurisprudencial no mantiene un criterio unívoco. Así pues, frente a una normativa que no contiene una definición expresa del término, existen numerosos pronunciamientos contradictorios, siendo frecuente que ni Administración ni Tribunales coincidan en sus conclusiones.

En el presente trabajo se analiza tanto el significado de “*entrada en funcionamiento*” como las diferentes interpretaciones existentes para el caso concreto de elementos destinados al arrendamiento. Finalmente, se dará una opinión personal sobre la cuestión, así como posibles soluciones para terminar con tan prolijo debate.

2. La importancia de la entrada en funcionamiento en el sistema tributario español

Como se ha dicho, el concepto de *entrada en funcionamiento* es de gran transcendencia en nuestro sistema impositivo.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS), históricos incentivos como la “*Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios*”, la “*Reserva para Inversiones en Canarias*”, la libertad de amortización, e incluso la efímera “*Deducción por inversión de beneficios*” (cuya vigencia temporal ha sido de un único periodo impositivo), estaban sujetos a la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos en un determinado plazo¹.

Asimismo, la “*entrada en funcionamiento*” no sólo está presente en el ámbito de los incentivos fiscales, sino que la norma también se remite a él en procedimientos habituales, como por ejemplo, la regularización de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) deducidas en bienes de inversión.

Así pues, en esta línea, con carácter meramente enunciativo y no limitativo, podemos destacar:

¹ Tanto la deducción por *reinversión de beneficios extraordinarios* como la deducción por *reinversión de beneficios* han sido derogadas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2.1. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

La hasta hace poco deducción estrella del sistema tributario español disponía expresamente que los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituirían la base de la deducción, eran los del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

A su vez, la reinversión del importe obtenido en la transmisión debía materializarse en elementos inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realizara dentro del plazo de reinversión².

De esta forma, el concepto *entrada en funcionamiento* tenía una doble trascendencia: tanto para los elementos transmitidos como para los adquiridos.

2.2. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)

La comúnmente conocida como "RIC" (artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio) es un incentivo fiscal en virtud del cual los empresarios establecidos en Canarias pueden quedar exentos de gravamen (mediante una reducción en la base imponible) hasta un máximo del 90% de los beneficios allí obtenidos, siempre que inviertan en el archipiélago canario, bajo determinadas condiciones.

Si bien el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, limitó la posibilidad de materializar la RIC en bienes destinados al arrendamiento a una serie de supuestos concretos, las dotaciones a la RIC realizadas con anterioridad al ejercicio 2007 podían materializarse en inmuebles destinados a una actividad económica de arrendamiento, siempre que se cumplieran los bienes adquiridos entraran en funcionamiento dentro del plazo de materialización.

De hecho, como se verá a continuación, gran parte del debate sobre la entrada en funcionamiento se ha desarrollado en los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) y el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Canarias.

2.3. Deducción en inversión de beneficios

El artículo 37 del derogado RDL 4/2004 contenía la tediosa y fugaz "*Deducción en inversión de beneficios*"³.

Dicho artículo permitía una deducción en cuota del 10% de los beneficios del ejercicio que se invirtieran en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades

2 Según el derogado artículo 42.6 del derogado RDL 4/2004, la reinversión debía realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo.

3 Nos referimos a esta deducción como "tediosa", pues como es sabido, pese a las dudas que se suscitaron con respecto a la aplicación de la misma, la Administración no emitió informe aclaratorio que la vinculara de alguna manera, sino que dicha clarificación se llevó a cabo a través de una nota que únicamente circuló por los pasillos de la Administración.

económicas, en el plazo comprendido entre el inicio del período impositivo en que se obtuvieran los beneficios objeto de inversión y los dos años posteriores.

Como requisito adicional se imponía que los elementos *permanecieran en funcionamiento* al menos durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil, si fuera inferior.

Además de los incentivos ya citados, mención especial merece la controvertida⁴ «**Libertad de amortización por adquisición de activos fijos nuevos**», contenida en la antigua disposición adicional undécima del RDL 4/2004. Como no podía ser de otra manera, además de la concurrencia de otros requisitos⁵, la disposición reseñada establecía que los elementos nuevos adquiridos por las empresas en determinados períodos impositivos, podían amortizarse libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en cuestión, éstos *entraran en funcionamiento*.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS), históricos incentivos como la “Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios”, la “Reserva para Inversiones en Canarias”, la libertad de amortización, e incluso la efímera “Deducción por inversión de beneficios” (cuya vigencia temporal ha sido de un único período impositivo), estaban sujetos a la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos en un determinado plazo

En cualquier caso, podemos afirmar que el concepto de *entrada en funcionamiento* es trascendental en todos aquellos incentivos fiscales que operan sobre la amortización de los elementos, como por ejemplo, la amortización acelerada para los contratos de arrendamiento financiero, toda vez que las amortizaciones se empiezan a practicar a partir del momento en que los inmuebles entran en funcionamiento.

Igualmente, en el ámbito de la tributación indirecta, el concepto también tiene una importancia considerable. Piénsese por ejemplo en el procedimiento de regularización de deducciones por bienes de inversión establecido en el artículo 107 de la Ley del IVA, el cual establece que las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales, o nueve años en el caso de bienes de inversión, siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

Todo ello con el matiz de que cuando la *utilización efectiva o entrada en funcionamiento* de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará en el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro o nueve, según el tipo de bien que se trate, años naturales siguientes.

4 La mayor parte de los economistas consideraron que esta libertad de amortización sin límites sería beneficiosa para el sistema impositivo español. Sin embargo, su aplicación recibió numerosas críticas, y la propia Organización Profesional de Inspectores de Hacienda recomendó su eliminación, por la caída recaudatoria que suponía. Así, el Gobierno la suprimió con la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2012, con efectos desde el 31 de marzo de 2012.

5 Inicialmente se condicionaba la aplicación de la libertad de amortización a la creación y mantenimiento de empleo. Posteriormente, el requisito fue eliminado en virtud del Real Decreto 13/2010.

Históricamente, la “entrada en funcionamiento” ha estado estrechamente ligada al concepto de “afectación a la actividad económica”. La Dirección General de Tributos (DGT) prácticamente equiparaba ambos conceptos, de suerte tal que uno era consecuencia inmediata del otro.

O, como último ejemplo, en el ámbito de la fiscalidad canaria el artículo 25 de la Ley 19/1994 establece importantes incentivos a la inversión para las empresas establecidas en Canarias, mediante exenciones en el ITPAJD o IGIC, que también están sujetas a la entrada en funcionamiento de los bienes de inversión en un determinado plazo.

Sobra decir, pues, que estamos ante un concepto de suma importancia en el sistema tributario español.

3. Introducción al concepto de entrada en funcionamiento. Entrada en funcionamiento y afectación a la actividad

Históricamente, la “entrada en funcionamiento” ha estado estrechamente ligada al concepto de “afectación a la actividad económica”. La Dirección General de Tributos (DGT) prácticamente equiparaba ambos conceptos, de suerte tal que uno era consecuencia inmediata del otro.

Por ejemplo, en la consulta vinculante V1225/2006 de 26 de junio, la DGT concluyó en un supuesto de aplicación de la deducción por inversión de beneficios extraordinarios:

«...la adquisición de un terreno para la construcción de un edificio que va a estar afecto a la actividad económica del consultante (de arrendamiento) se considera apta para materializar la reinversión, siempre que a la fecha de finalización del plazo para efectuar la reinversión el inmueble esté en funcionamiento y, por tanto, en el mismo se desarrolle efectivamente la actividad del consultante».

Se puede observar que la citada doctrina se refiere indistintamente a los términos afectación y entrada en funcionamiento, lo que en principio podía llevar a suponer que ambos son una misma cosa.

Sin embargo, la evolución doctrinal ha venido clarificando que el término afectación no es equivalente al de entrada en funcionamiento, sino que se correspondería en puridad con el de “puesta en condiciones de funcionamiento”, como más adelante se comentará.

En efecto, según la Audiencia Nacional (Sentencia de 16 de abril de 2014, Rec. nº 262/2011):

«La afectación es el acto de una persona física o jurídica por el que decide destinar un bien del que es titular, a una actividad, como factor o medio de producción, en uso del derecho a su libre organización».

Por otro lado, la DGT en la consulta V3000/2011 de 22 de diciembre, definió como momento de entrada en funcionamiento de un elemento:

«...aquél en que se produce su integración al proceso productivo de la empresa en condiciones normales de funcionamiento, una vez concluido el período de instalación y prueba».

De acuerdo con dichas definiciones, cabe afirmar que un bien estará afecto a la actividad y “en condiciones de funcionamiento” cuando esté preparado para generar ingresos y exista una voluntad inequívoca de iniciar en un futuro razonablemente próximo la actividad económica.

Sin embargo, el inmueble no *entrará en funcionamiento* hasta que se incorpore al ciclo económico de la empresa, mediante elementos objetivos que así lo acrediten, y se inicien labores tendentes a la obtención de ingresos de forma continuada en el tiempo.

Así pues, la diferencia entre ambos conceptos estriba en que para que un bien de inversión entre en funcionamiento, se tiene que haber integrado en el proceso productivo de la empresa, en aras de obtener ingresos, lo que no ha ocurrido en aquellos casos en que el mismo está en condiciones de funcionamiento pero aún no se ha producido tal integración.

En la misma línea, algunos autores han sostenido que en el caso específico de un inmueble construido por la propia empresa, deben distinguirse dos etapas diferenciadas⁶:

- Etapa de puesta en condiciones de funcionamiento: será aquella en la que la producción del bien ya ha terminado, pero todavía no ha entrado en funcionamiento.
- Etapa de entrada en funcionamiento: se produce cuando se emite la correspondiente licencia de primera ocupación.

Por ello, cabe afirmar que un inmueble puede estar afecto a la actividad y no haber entrado en funcionamiento, pero, sin embargo para entrar en funcionamiento, es necesario que esté afecto a la actividad económica.

Y, centrando el fondo de la cuestión, en el caso de inmuebles destinados al arrendamiento, este matiz es el que ha generado un amplio debate, que ha derivado en dos interpretaciones opuestas:

- Una vertiente doctrinal entiende que cuando un inmueble destinado al arrendamiento está listo para generar ingresos y ha sido puesto en el mercado, está en condiciones de funcionamiento, pero NO ha entrado en funcionamiento: la entrada en funcionamiento se produce única y exclusivamente, mediante la firma de los correspondientes contratos de arrendamiento y la consiguiente generación de ingresos.

Así pues, la diferencia entre ambos conceptos estriba en que para que un bien de inversión entre en funcionamiento, se tiene que haber integrado en el proceso productivo de la empresa, en aras de obtener ingresos, lo que no ha ocurrido en aquellos casos en que el mismo está en condiciones de funcionamiento pero aún no se ha producido tal integración.

6 Francisco CAVERO DE PEDRO, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, número 347.

- Otra línea interpretativa sostiene que un inmueble que ha sido puesto en el mercado ha entrado en funcionamiento, en tanto que no se puede sujetar la aplicación de un incentivo fiscal a un factor que no depende de la propia voluntad de la empresa.

Procedemos pues, a exponer los argumentos que justifican ambas posturas.

3.1. La entrada en funcionamiento condicionada al arrendamiento efectivo de los inmuebles

Esta interpretación lleva al extremo la máxima que afectación a la actividad y entrada en funcionamiento no significan lo mismo. Como se ha dicho anteriormente, un bien que ha entrado en funcionamiento, debe estar necesariamente afecto a la actividad, pero un bien que esté afecto a la actividad, no tiene por qué haber entrado en funcionamiento.

Los Tribunales defensores de esta postura argumentan que para que un elemento entre en funcionamiento, se requiere que los activos intervengan en la actividad económica, se incorporen al proceso productivo, y generen los ingresos correspondientes, que es el objeto final de toda actividad empresarial.

Conviene traer aquí a colación la resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2009 (R.G. 1840/09), que resume la esencia de esta línea interpretativa, y hace una clara distinción entre los conceptos de afectación a una actividad empresarial y entrada en funcionamiento de un inmueble. Indica dicha resolución:

«La afección a una actividad empresarial supone el destino del activo de que se trate a dicha actividad, en el presente caso el destino a ser arrendado. La entrada en funcionamiento del activo supone el inicio de su efectiva explotación, el inicio del arrendamiento. Piénsese por ejemplo en una maquinaria compleja necesitada de sucesivas operaciones de instalación y montaje. Desde su adquisición, tal maquinaria estará afecta a la actividad productiva de que se trate, pudiendo bien demorarse su entrada en funcionamiento en el proceso productivo durante un tiempo significativo.»

Esto es, según el criterio del TEAC, una maquinaria que se coloca en una línea de producción en el año 1 y se pone en marcha en el año 3, cumplirá el requisito de adquisición, afectación y puesta en condiciones de funcionamiento en el año 1, y sin embargo, el de entrada en funcionamiento en el año 3. La reflexión del TEAC, hasta aquí, es inatacable.

No obstante, el TEAC extrapola el mismo razonamiento para los inmuebles destinados al arrendamiento, de modo que un inmueble vacío, para el cual se está buscando inquilino, estará afecto a la actividad y en condiciones de funcionamiento, pero sin embargo no entrará en funcionamiento, ni constituirá una “línea de producción”, *sine die* o hasta que se produzca el arrendamiento efectivo y se generen los correspondientes ingresos.

Esta conclusión parece emanar de la definición más estricta del término “inversión”, pues según este criterio, una inversión se convierte ontológicamente en tal, única y exclusivamente, cuando se incorpora a un proceso productivo y genera los correspondientes retornos (cosa que no sucede, obviamente, cuando el inmueble aún no ha sido arrendado).

Esto es, la postura viene a funcionar como una especie de *cláusula antiabuso* no prevista legalmente para evitar que la entrada en funcionamiento se produzca simplemente con la oferta en el mercado de dichos inmuebles, sin necesidad de que nunca se arrienden, abriendo la peligrosa vía de que, sin haber generado un solo euro de ingresos, las inversiones cumplan simultáneamente con las siguientes exigencias:

- Con el momento temporal de entrada en funcionamiento y,
- en aquellos casos en que la norma fiscal exige la permanencia de los activos en el balance del contribuyente durante un determinado periodo de tiempo, se conseguiría que computara todo el periodo en que el inmueble está vacío como "mantenimiento de la inversión".

La identificación de entrada en funcionamiento con el momento en que el inmueble se arrienda efectivamente y genera ingresos pretende evitar que los beneficios fiscales sean aplicados como un instrumento para incrementar el patrimonio inmobiliario improductivo de las empresas, consiguiéndose la finalidad completamente opuesta a la perseguida por la mayoría de los incentivos fiscales, que no es otra que incrementar la competitividad de la empresa e incentivar la inversión.

Así pues, la identificación de *entrada en funcionamiento* con el momento en que el inmueble se arrienda efectivamente y genera ingresos pretende evitar que los beneficios fiscales sean aplicados como un instrumento para incrementar el patrimonio inmobiliario improductivo de las empresas, consiguiéndose la finalidad completamente opuesta a la perseguida por la mayoría de los incentivos fiscales, que no es otra que incrementar la competitividad de la empresa e incentivar la inversión.

O lo que es lo mismo, este criterio tiene un componente finalista importante: si no fuera necesaria la entrada en funcionamiento en forma de obtención de ingresos, se podría producir un vaciamiento de sentido del plazo legal que conceden los incentivos fiscales para invertir, sin haberse realizado una inversión en sí misma; esto sería tanto como otorgar los beneficios fiscales a la mera intención declarada de invertir⁷.

Esta línea interpretativa ha sido compartida por copiosa doctrina administrativa y económico-administrativa. Por ejemplo, la DGT en Consulta Vinculante V3000/2011 de 22 de diciembre, abundando en la regularización de las cuotas deducidas, contenida en el artículo 107 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), estableció:

«En este sentido, cabe concluir que en el caso de empresarios dedicados a la actividad de cesión de activos mediante arrendamiento u otras fórmulas análogas, la entrada en funcionamiento se producirá en el momento en que el elemento patrimonial sea cedido mediante contraprestación, generando así los ingresos que le son propios.»

En el mismo sentido el TEAR de Canarias (sala desconcentrada de Sta. Cruz de Tenerife) en resolución de fecha 26 de enero de 2012, afirmó que:

7 Criterio refrendado en Resolución del TEAC de 15 de septiembre de 2010.

No puede negarse la aplicación de un beneficio fiscal por el hecho de que una inversión realizada en plazo genere un producto que, sin embargo, no es inmediatamente aceptado por el adquirente del bien o servicio.

«...la entrada en funcionamiento se debe producir a partir de la formalización de los respectivos contratos de arrendamiento.»

En nuestra opinión, tal y como se explicará posteriormente, el problema que plantea esta interpretación es que parte de un axioma erróneo: el contribuyente es por naturaleza defraudador y, en realidad, no ha tenido voluntad inequívoca de arrendar los inmuebles, sino que las operaciones las ha realizado exclusivamente por motivos de elusión fiscal.

3.2. La entrada en funcionamiento sin necesidad del arrendamiento efectivo de los inmuebles

Otra vertiente interpretativa sostiene que los inmuebles destinados al arrendamiento han entrado en funcionamiento con la puesta en el mercado de los inmuebles, sin necesidad de que sean efectivamente alquilados.

Entre otras, la sentencia de 14 de enero de 2011 (Ref nº 198/09) del TSJ de Canarias, estableció que:

«El TEAR considera, y el Abogado del Estado refrenda, que no hubo intentos serios por parte de la recurrente de arrendar los bienes litigiosos (...) Ello no obstante, la Sala no puede comprar tal punto de vista ya que el examen de la documental aportada con la demanda pone de manifiesto que la recurrente sí actuó con la debida diligencia a la hora de llevar a cabo la exigencia del antes citado precepto para la entrada en funcionamiento inmediata de los bienes de inversión que se trata (...) no pudiendo imputarse a la actora la dificultad a la hora de encontrar arrendatarios interesados en las repetidas fincas (...) la exención tributaria contenida en el art. 25 de la Ley 19/94 se cumple cuando lleva a cabo las gestiones publicitarias oportunas para lograr el fin arrendaticio perseguido, no pudiendo exigirse, como es lógico, que tales gestiones tengan éxito inmediatamente (...)»

En idéntico sentido, la Sentencia del TSJ de Canarias de 2 de octubre de 2009 estableció:

«La interpretación teleológica del precepto en cuestión, atendiendo a su espíritu y finalidad de acuerdo con la realidad social del tiempo en que el mismo debe ser aplicado debe conducir a la conclusión de que el hecho de que el inmueble estuvo ofrecido en arrendamiento desde su adquisición de forma continuada satisface el requisito de entrada inmediata de funcionamiento, sin perjuicio de que por los avatares del mercado tarde más o menos tiempo en rendir beneficios. Y es que, justamente, no debe confundirse la entrada en funcionamiento del bien de inversión que es la exigencia legal, con la obtención inmediata de beneficios...»

Y en la misma línea, la sentencia de 23 de junio de 2006 del mismo Tribunal, declara:

«El plazo para la materialización de la reserva concluía en diciembre de 1998 y fue efectivamente materializada en tal ejercicio mediante la construcción del edificio y puesta en el mercado del local y si

bien su efectivo arrendamiento y generación de ingresos para sociedad propietaria no tuvo lugar hasta el año 2000, no puede imputarse al inversor que había desembolsado la totalidad de la inversión que le era legalmente exigible, ni tal retraso desvirtúa la seriedad y efectividad de la inversión, por un hecho como es la aceptación del arrendamiento que no depende exclusivamente de su voluntad.»

Como se puede observar, el citado criterio jurisprudencial descansa en que no puede negarse la aplicación de un beneficio fiscal por el hecho de que una inversión realizada en plazo genere un producto que, sin embargo, no es inmediatamente aceptado por el adquirente del bien o servicio. O en otras palabras, no puede sujetarse la efectividad de un incentivo fiscal a un hecho que no depende de la propia empresa, como es que los inmuebles se arrienden efectivamente.

Resulta ilustrativa en este sentido la reciente Resolución nº 35/06937/2011 de 31 de julio de 2013 del TEAR de Canarias, que insiste en que:

«No obstante lo anterior, en el caso concreto analizado no se admite la materialización de la RIC de 2004 en unos locales de un centro comercial destinados al alquiler pero no basándose únicamente en la inexistencia de local exclusivo y empleado a jornada completa sino también en la ausencia de ingreso alguno derivado del arrendamiento de los locales así como la ausencia de prueba de que al menos se hubieran intentado arrendar (por ejemplo, algún anuncio o número de teléfono en el propio local que se arrendaba).»

En definitiva, se puede observar que la jurisprudencia y doctrina económico-administrativa citadas han coincidido en no vincular la entrada en funcionamiento expresamente a la obtención de ingresos, sino que el mero intento (acreditado de forma objetiva) de obtener dichos ingresos a través del arrendamiento, implica que el inmueble ya esté funcionando efectivamente.

Según esta interpretación, el ejemplo de la maquinaria (expuesto en el apartado anterior) no podría extrapolarse, como hace el TEAC, a inmuebles destinados al arrendamiento. No es comparable una maquinaria, cuya puesta en marcha depende exclusiva y unilateralmente de su propietario, con un inmueble que tiene que ser alquilado, puesto que en este último caso, aunque el propietario ponga todo su interés en alquilarlo, su arrendamiento efectivo está sujeto a una tercera parte: el arrendatario.

En este sentido, conviene traer a colación lo establecido por la DGT en la Consulta Vinculante V1843/2012 de 20 de septiembre. Manifiesta la DGT que la entrada en funcionamiento de un inmueble destinado al arrendamiento, que ha sido arrendado sólo parcialmente, ha entrado en funcionamiento *“siempre que pueda considerarse que está operativo en su totalidad, en condiciones de ofrecerse en arrendamiento y habiéndose realizado tal ofrecimiento”*.

Esto es, la separación que hace esta línea interpretativa entre afectación y entrada en funcionamiento no es tan tajante, y parece matizar que un inmueble destinado al arrendamiento está *en condiciones de funcionamiento* cuando se afecte a la actividad y esté listo para obtener ingresos, y *entrará en funcionamiento* de forma efectiva cuando se incorpore al ciclo económico de la empresa, mediante elementos objetivos que así lo acrediten, y se inicien labores tendentes a la obtención de ingresos de forma continuada en el tiempo, a pesar de que tales ingresos no se produzcan de manera efectiva.

4. Reflexiones sobre las controversias existentes

Lo expuesto hasta este punto pone de manifiesto la complejidad del debate existente. Ni DGT, ni Tribunales Económico-Administrativos, ni jurisprudencia existente, mantienen una misma interpretación. Tampoco nuestro legislador ha colaborado en esclarecer la cuestión.

En nuestra opinión, el hecho de que *afectación y entrada en funcionamiento*, según se ha expuesto, no signifiquen lo mismo, no debería ser óbice para suponer que un inmueble destinado al arrendamiento sólo entra en funcionamiento cuando se alquila efectivamente, pues condicionar la aplicación de incentivos fiscales concebidos para fomentar la inversión a la venta efectiva del producto, podría atentar contra el espíritu con el que éstos han sido concebidos.

Por poner un ejemplo, la RIC⁸ está encuadrada en un bloque de incentivos destinados a «*promover actividades generadoras de empleo o que acreciente la competitividad interior y exterior de las empresas...*» y destinada a que «*los empresarios... puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor*» (Exposición de motivos de la Ley 19/1994).

De acuerdo con la interpretación más restrictiva, una empresa que materializó la RIC en la adquisición de varios inmuebles para el desarrollo de la actividad económica de arrendamiento, para lo cual, contrató a numerosos empleados, puso anuncios, contrató a una empresa intermediaria, etc, pero no ha logrado alquilarlos dentro del plazo de materialización, no podría aplicar el incentivo fiscal de la RIC, pese a haber realizado un notorio esfuerzo inversor, creado empleo, aumentado su competitividad y, en definitiva, cumplido plenamente con el espíritu con el que fue concebida la RIC.

O, redundando en el absurdo, podría llegarse a la conclusión de que una empresa que hubiera materializado la RIC en la apertura de una tienda, que, por desgracia, nunca llega a vender los productos ofrecidos, pese a contar con la correspondiente ordenación de medios humanos y materiales, tampoco habría cumplido la finalidad de la RIC, dado que según el criterio restrictivo, no podría hablarse de una “inversión” *stricto sensu*, al no haber retornos.

Teniendo en cuenta la finalidad habitual de este tipo de incentivos fiscales (reiteramos, fomentar la inversión, aumentar la competitividad, el crecimiento económico, etc), quizá tendría más sentido interpretar que la entrada en funcionamiento se produce cuando los activos se incorporen al proceso productivo de una empresa, cosa que ocurre desde el momento en que los elementos se incorporan al ciclo económico de la entidad y se inician las labores tendentes a la obtención de ingresos, aunque estos no se produzcan efectivamente.

Si bien la normativa fiscal tampoco dispone expresamente cuándo se entiende que un elemento se ha incorporado al ciclo económico de la empresa, a estos efectos se puede aplicar el criterio interpretativo del artículo 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el cual dispone en su apartado 2 que, cuando la Ley guarde silencio, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Y qué mejor orientación para resolver la cuestión que el propio Código de Comercio, la normativa del Impuesto sobre Actividades Económicas, o incluso, la normativa contable.

8 Sin perjuicio de que, como ya se ha dicho, en la actualidad la posibilidad de materializar la RIC en inmuebles al arrendamiento ha quedado limitada a casos muy concretos.

Como es sabido, el artículo 3 del Código de Comercio establece que:

«Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga iniciarlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil».

A dicho precepto se remite expresamente el art. 80 de la Ley de Haciendas Locales al regular la prueba del ejercicio de actividad económica gravada por el Impuesto sobre Actividades Económicas -IAE-, cual dispone expresamente que:

«El ejercicio de las actividades gravadas se probará por cualquier medio admisible en derecho y, en particular, por los contemplados en el artículo 3 del Código de Comercio».

La separación entre afectación y entrada en funcionamiento no es tan tajante, y parece matizar que un inmueble destinado al arrendamiento está en condiciones de funcionamiento cuando se afecte a la actividad y esté listo para obtener ingresos, y entrará en funcionamiento de forma efectiva cuando se incorpore al ciclo económico de la empresa, mediante elementos objetivos que así lo acrediten, y se inicien labores tendentes a la obtención de ingresos de forma continuada en el tiempo, a pesar de que tales ingresos no se produzcan de manera efectiva.

A nivel reglamentario, el art. 12 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, establece expresamente que el ejercicio de las actividades económicas puede probarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, y más en concreto, mediante:

«Anuncios, circulares, muestras, rótulos o cualquier otro procedimiento publicitario que ponga de manifiesto el ejercicio de una actividad económica».

De acuerdo con la normativa citada, el hecho de que una empresa publicite el alquiler de los inmuebles es un claro indicio para acreditar que los mismos se han incorporado al proceso productivo de la empresa y, por tanto, han entrado en funcionamiento.

En cualquier caso, en nuestra opinión, la presunción establecida por el citado artículo 3 del Código de Comercio es *iuris tantum*, en el sentido de que publicitar el arrendamiento debe ir acompañado de la diligencia de un buen empresario y su voluntad inequívoca de arrendar y, en consecuencia, de obtener ingresos, que es el fin último de toda actividad empresarial.

Adicionalmente, debe destacarse que interpretar que la entrada en funcionamiento no está sujeta al arrendamiento efectivo, respeta plenamente el espíritu de la normativa contable. En efecto, conforme a la Resolución de inmovilizado material de 1 de marzo de 2013 (apartado 3.6):

«La amortización se inicia a partir del momento en que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con

regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización»⁹.

Pues bien, teniendo en cuenta que por definición la depreciación de un activo se produce por su funcionamiento, uso y disfrute, es perfectamente defendible sostener que en un inmueble destinado al arrendamiento la entrada en funcionamiento se produce desde que ha sido puesto en el mercado, pues desde dicho momento está siendo utilizado, sin perjuicio de que aún no haya generado ingresos¹⁰.

A mayor abundamiento, si en la actividad de arrendamiento, el funcionamiento estuviera vinculado al alquiler efectivo, ¿Cómo se computaría el período de permanencia? ¿Qué pasaría con un inmueble que no está alquilado durante todo el período de tiempo, sino que en los cinco años hay períodos en los que ha estado vacío? La interpretación más restrictiva nos podría conducir al sinsentido de que el inmueble sólo estaría en funcionamiento cuando está efectivamente arrendado, y no computarían los períodos que transcurren entre un alquiler y otro.

Así, a nuestro juicio y a modo de conclusión, entendemos debe triunfar una interpretación teleológica del concepto, siendo más ajustado considerar que los inmuebles entran en funcionamiento cuando la empresa los incorpore a su ciclo productivo, mostrando seria e inequívoca intención de alquilarlos, mientras que lo que ocurre en los períodos en los que existe arrendamiento efectivo es, simple y llanamente, que se ha podido “vender el producto”.

Por el contrario, entendemos que la interpretación más restrictiva debería resultar aplicable, exclusivamente, en aquellos supuestos en los que existieran indicios suficientes de que la empresa no ha actuado con la diligencia de un buen empresario, sin voluntad real de alquilar los inmuebles, siendo patente que la inversión no se ha realizado en aras de obtener ingresos continuados en el tiempo, sino con una finalidad exclusivamente elusiva, lo que nos conduciría al pantanoso terreno de la simulación o el fraude de ley. Pero eso ya es otra historia.



9 Este criterio coincide con el previsto por las normas internacionales cuando la empresa aplica el modelo de coste a las inversiones inmobiliarias (NIC 40).

10 Curiosamente, en la práctica los propios órganos de Gestión e Inspección de la Agencia Tributaria, han utilizado dicha Resolución de 1 de marzo de 2013 para entender que de la misma se desprende justamente lo contrario. Esto es, que la puesta en funcionamiento o afectación a la actividad habilita para practicar amortización, pero no a considerar cumplido el requisito de entrada en funcionamiento, pues aún no se ha producido su utilización efectiva.