

Revista Técnica Tributaria

TRANSFERENCIA

Crónica de la RIC 2018

...

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)



AEDAF

Transferencia

Crónica de la RIC 2018

Salvador Miranda Calderín

Director de la Cátedra de Régimen Económico
Fiscal de Canarias de la ULPGC y miembro de AEDAF

Resumen

Tres cuestiones principales se analizan en esta crónica: (i) la importante actualización del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF) llevada a cabo en noviembre de 2018, (ii) la jurisprudencia, resoluciones y doctrina sobre la reserva para inversiones en Canarias (RIC) y (iii) los efectos de «la tributación mínima» del proyecto de PGE 2019 que finalmente no se aprobó en los incentivos fiscales del REF.

Palabras clave

Régimen Económico y Fiscal de Canarias, REF, reserva para inversiones en Canarias, RIC

Sumario

Introducción

1. La actualización del REF a través de la Ley 8/2018
 - 1.1. Dotación. El beneficio generado en la transmisión de activos afectos a la RIC y su proporcionalidad, art. 27.2 de la Ley 19/1994
 - 1.2. Materialización. Los activos usados afectos a las dotaciones RIC 2007 y siguientes, art. 27.12
 - 1.3. Materialización. La lógica afectación parcial de activos, art. 27.12
 - 1.4. Materialización. La más racional sustitución de elementos afectos a la RIC, art. 27.8
 - 1.5. Materialización. La prohibición de afectar las viviendas vacacionales, art. 27.4,A y C
 - 1.6. Materialización. La positiva ampliación de los supuestos en suelo, art. 27.4, A y C
 - 1.7. Materialización. Las aplicaciones informáticas y los derechos de propiedad industrial. Una de cal y otra de arena, art. 27.5,d)
2. La jurisprudencia sobre la RIC en 2018
 - 2.1. El Tribunal Supremo y la RIC
 - 2.2. La Audiencia Nacional y la RIC
3. Los importantes criterios del TEAC sobre el plazo de materialización en personas físicas, y que las entidades doten la RIC dentro del plazo mercantil
 - 3.1. El plazo de materialización en personas físicas
 - 3.2. La dotación RIC ha de efectuarse dentro del plazo mercantil de aprobación de las cuentas anuales y la aplicación del resultado
4. La doctrina de la DGT sobre la RIC
5. La tributación mínima y la RIC
6. Conclusiones

Introducción

En esta crónica, de la que se cumplen veinte años desde que en 1999 redacté la primera, se comentan y analizan la jurisprudencia, resoluciones del TEAC y doctrina de la DGT relacionadas con la RIC, y se abordan dos importantes cuestiones: la actualización del REF 2018 por la Ley 8/2018, que contempla especialmente aspectos económicos, pero también algunas notables consideraciones sobre la RIC, y un nuevo concepto de «tributación mínima» que se pretendió introducir en el Impuesto sobre Sociedades a través del proyecto de Presupuestos Generales del Estado que afectaba a algunos incentivos fiscales del REF. Dicho proyecto fue rechazado en el Congreso de los Diputados en febrero de 2019, pero queda para el futuro como fiel reflejo de las vicisitudes por las que ocasionalmente se ve afectado el REF.

1. La actualización del REF a través de la Ley 8/2018

Se hizo esperar la actualización de los aspectos económicos del REF, pero al fin la Ley 8/2018, de 5 noviembre, procedió a la modernización de unas medidas económicas que permanecían ancladas en su primitiva redacción desde 1994 y por tanto muchas de ellas estaban ya obsoletas. Dicha actualización vino acompañada en la misma norma de algunas aclaraciones en los aspectos fiscales, afectando varias de ellas a la RIC. Las modificaciones introducidas en el texto legal hay que interpretarlas como positivas, si bien la prohibición de la materialización en vivienda vacacional pueda ser mal valorada en algunos sectores específicos. Sin embargo, es la técnica legislativa, una vez más, la que adolece en mi opinión del rigor necesario para redactar una medida REF, tal como se pone de manifiesto en la entrada en vigor de buena parte de los preceptos modificados. No se dice nada al respecto en la norma, por lo que desconocemos si las aclaraciones pueden o no aplicarse desde 2015, periodo en el que estamos inmersos hasta el 31 de diciembre de 2021¹ como consecuencia de la acotación temporal de las directrices comunitarias en materia de ayudas de estado a las regiones ultraperiféricas. Ni tan siquiera tenemos la certeza de que esas aclaraciones pueden ya aplicarse en la dotación 2018. Al respecto la web de la AEAT señala sus efectos únicamente para los ejercicios 2019 y siguientes.

Personalmente comparto el criterio de otros compañeros de la Cátedra del REF de que las importantes aclaraciones realizadas en esta norma han de aplicarse como tales desde al menos el 1 de enero de 2015 e incluso alguna desde 2007², pero al no especificarse en la Ley 8/2018 hay que actuar con la máxima prudencia hasta que la DGT se pronuncie al respecto o el legislador lo aclare debidamente como venimos demandado. Más segura parece la aplicación de estas medidas para las dotaciones 2018 y sus correspondientes materializaciones, pero sin que tampoco tengamos seguridad plena, más con la información reflejada por la AEAT en su web. Iremos matizando en cada uno de los preceptos que afectan a la RIC el momento específico en que entendemos que deben aplicarse.

La mayor parte de las medidas RIC afectan al proceso de materialización, que se racionaliza en varios aspectos que iré explicando, pero alguna de ellas se refiere al proceso de dotación. Empezaremos nuestro análisis con esta primera fase del incentivo fiscal.

1.1. Dotación. El beneficio generado en la transmisión de activos afectos a la RIC y su proporcionalidad, art. 27.2 de la Ley 19/1994

Entre los beneficios considerados a efectos de la dotación RIC como distribuidos, y por tanto no susceptibles de destinarlos a la reserva, se hallaban desde 2015 los procedentes de la transmisión de activos afectos a la RIC. De esa forma, el legislador evitaba que se prolongase la cadena de afectación de un activo a este incentivo, su posterior venta y la nueva dotación con los beneficios generados. Pero

¹ Recientemente se ha prorrogado este periodo dos años más.

² En este sentido véase el trabajo de Luján Mascareño, O. y Sánchez Blázquez, V. «Modificaciones de la regulación de la RIC en el art. 27 de la Ley 19/1994» en Miranda Calderín, S. et alii (2019). *La actualización del REF*. Colección Cátedra del REF, nº 5.

esta cuestión no fue siempre así, puesto que hasta la reforma de 2007 no se señalaba nada al respecto en la normativa, por lo que no se impedía dotar la RIC con las plusvalías obtenidas en la enajenación de activos afectos. Fue a partir de 2007 cuando el art. 27.2,b) de la Ley 19/1994 pasó a indicar que no tenía la consideración de beneficio no distribuido el que derivase de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la RIC. Sin embargo, el art. 5.2,c) del Reglamento REF de 2007 (R.D. 1758/2007) precisaba que esa medida solo afectaba a las dotaciones RIC realizadas a partir de ese año. Por tanto, la prohibición se aplicaba solamente a los bienes afectos a las RIC 2007 y siguientes.

Para terminar de enmarañar esta cuestión, la reforma 2015 (R.D. 1022/2015) eliminó del art. 5.2 del Reglamento la mención al año 2007, por lo que en su día interpretamos restrictivamente el precepto y dedujimos que el beneficio generado en la transmisión de un activo afecto ya no podría destinarse a la dotación RIC, con independencia de que estuviese afecto a una dotación anterior o posterior a 2007.

Esta es la cuestión que sustancialmente se modifica en la Ley 8/2018, incorporándose a la Ley REF –no al Reglamento como en 2007– la mención expresa a las dotaciones a partir de 1 de enero de 2007, de tal forma que en la actualidad se considera beneficio no distribuido no susceptible de la dotación únicamente el que proceda de la enajenación de activos afectos a la RIC 2007 y siguientes, pero no a las anteriores.

¿Desde qué momento hemos de interpretar la vigencia de este nuevo precepto legal? Tratándose de una aclaración entiendo que debe aplicarse al menos desde el 1 de enero de 2015, año en que se eliminó la especificación reglamentaria a 2007.

Otra medida específica también concierne al beneficio generado en la enajenación de un activo afecto a la RIC. Se trata de un nuevo párrafo añadido al art. 27.2 de la Ley 19/1994 que permite discernir entre el beneficio obtenido por la parte del activo afecto a la RIC y el generado por la parte del activo no afecta. Es el caso de un inmueble que se haya afectado parcialmente a la RIC 2008, pongamos por ejemplo al 60%, por lo que el resultado positivo generado en la venta de esa parte no es susceptible de una nueva dotación, pero sí el obtenido en la venta del 40% restante, ya que no estaba afecto. Esa proporcionalidad a la hora de establecer el beneficio susceptible de una nueva dotación es bienvenida al incorporarse al precepto legal y aporta además racionalidad en la aplicación de este incentivo.

Al igual que la primera cuestión abordada, la proporcionalidad en cuanto al beneficio generado por un bien parcialmente afecto ya existía en el Reglamento de 2007, pero su mención en el art. 5.2.c) fue también cercenada por la reforma de 2015. Se recupera en la Ley 8/2018 con la mayor seguridad jurídica que aporta su incorporación al texto legal y no al reglamentario.

¿Desde qué momento hemos de aplicarla? Entiendo que este caso es similar al anterior, tratándose de una aclaración de la norma, que como tal debe aplicarse desde el 1 de enero de 2015. No obstante habrá que estar pendiente a la interpretación que haga la DGT. Incluso hay opiniones muy fundamentadas que señalan la eficacia en la aplicación de estos dos preceptos desde el 1 de enero de 2007.

1.2. Materialización. Los activos usados afectos a las dotaciones RIC 2007 y siguientes, art. 27.12

Desde 1994 la Ley REF incorporó la exigencia de que los bienes usados no podían haberse afectado con anterioridad a este incentivo para que sirviesen como materialización. Si un bien se había afectado a la RIC de 1994 o años siguientes no era susceptible de volver a afectarse a una dotación RIC posterior cuando se transmitiese. Posteriormente, las directrices comunitarias que regulaban las ayudas de Estado introdujeron también la prohibición de que un mismo bien fuera susceptible de recibir ayudas de estado suplementarias aunque cambiase de dueño, que es también aplicable a la reserva.

En 2007 se produjo un tímido avance en el tratamiento de los bienes usados afectos a la RIC, pero solo en cuanto a que el beneficio generado en su enajenación fuese susceptible de una nueva dotación, no

en el ámbito de la materialización. Por tanto, con la reforma del REF de 2007 la aptitud de los bienes usados como afectos a la reserva siguió dependiendo de que con anterioridad no hubiesen estado afectos, pero al menos quedó atrás la difícil prueba de que generasen también una mejora tecnológica.

En un intento de solventar la restricción y ampliar las capacidades de los bienes usados –piénsese en los inmuebles a rehabilitar y el efecto dinamizador de la economía canaria que suponen– el legislador, en la reforma REF 2018, ha incluido un nuevo texto en el art. 27.12: *Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, por dotaciones que se hubieran realizado con beneficios de periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007*. Es decir, se consideran aptos para la materialización tanto los bienes usados que nunca estuvieron afectos a la RIC como los que lo estuvieron a las dotaciones del periodo 1994-2006, quedando la prohibición circunscrita únicamente a los afectos a las dotaciones 2007 y siguientes.

La cuestión que queda por dirimir es a qué años afecta el cambio legal. Existen en mi opinión tres opciones interpretativas: (i) que tenga efectos desde 2007, cuando el legislador introdujo en el Reglamento la acotación en los beneficios generados en la enajenación de bienes afectos a las dotaciones de ese año y siguientes, dejando por tanto libres los correspondientes a dotaciones anteriores, que pasaron a ser susceptibles de engrosar la RIC, y que por extensión podría predicarse de la materialización en bienes usados. Sabemos de los problemas que ocasiona la extensión de preceptos en los incentivos fiscales, por lo que no es lo más aconsejable; (ii) que se aplique a partir de 2015 por tratarse del comienzo del periodo actual de ayudas de Estado y (iii) que se aplique a partir de 2018 según el literal de la entrada en vigor de la norma. Veremos cómo se matiza esta cuestión en el futuro inmediato, aunque mi opinión es que la opción (ii) es la más adecuada al ser una aclaración del legislador en la reforma 2018 al periodo 2015-2021, y no una innovación legal. Convendría que la DGT se pronunciara al respecto o que el legislador lo regulara reglamentariamente.

1.3. Materialización. La lógica afectación parcial de activos, art. 27.12

Los efectos negativos de la afectación de un elemento patrimonial a la RIC los hemos examinado en el punto anterior, pero ahora analizamos qué sucede si ese bien solo se ha afectado parcialmente a este incentivo. En el pasado no tuvo fácil solución para el contribuyente hasta que el Reglamento de 2007, respecto al proceso de la dotación, precisó que los beneficios no susceptibles de la RIC eran los que proporcionalmente correspondieran a la inversión afecta. Ello permitía tímidamente aplicar la misma regla en el caso de materialización en un bien que parcialmente hubiese estado afecto, pero sin mayor seguridad jurídica. El ejemplo con el que explicaba esta situación hace años sigue siendo el más claro y representativo: la escalera de incendio financiada con la RIC añadida al exterior de un hotel no afecto a la RIC ¿cómo puede afectar negativamente esa escalera a todo el edificio? Lo lógico era que quien lo adquiriese pudiese afectar el hotel a la RIC, exceptuando el coste de la escalera. Esta idea es la que finalmente se incorpora al art. 27.12 de la Ley 19/1994 en la Reforma 2018: *Se considerará apta la inversión que recaiga en activos usados que solo parcialmente se hubiesen beneficiado del régimen de la reserva para inversiones en Canarias en la parte proporcional correspondiente*. Con criterio parecido se pronunció la DGT en la consulta vinculante de 22 de febrero de 2018, que analizaremos en el epígrafe 4, racionalizando por fin los perversos efectos de «la escalera de emergencia».

La combinación de la aclaración legal de la Reforma 2018 y el criterio de la DGT de 22 de febrero de 2018 delimitan un alcance más claro en este punto que en los anteriores respecto a la entrada en vigencia, pudiéndose afirmar que esta aclaración es aplicable con seguridad jurídica desde 2015 y con mayor incertidumbre desde 2007.

1.4. Materialización. La más racional sustitución de elementos afectos a la RIC, art. 27.8

La obligatoria permanencia en funcionamiento de las inversiones afectas a la RIC durante 5 años (10 años para el suelo) admitía pocas excepciones, siendo una de ellas que la vida útil de dichos bienes

fuese inferior a ese plazo, y otra que se perdiese el elemento patrimonial, en un siniestro, por ejemplo. En esos casos se permitía la sustitución de un bien por otro que permaneciera el tiempo restante, sin que existiese incumplimiento de la normativa. Las dudas surgían en el caso (i) de la venta del inmovilizado o (ii) de obsolescencia económica o tecnológica del activo. En el primero, las consultas vinculantes de la DGT admitían la sustitución, pero respecto al segundo no se había pronunciado. El cambio de la Reforma 2018 introduce una redacción más racional: *Cuando su permanencia fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya por su valor neto contable*, atendiendo de esa forma a la permanencia del bien en la empresa, supuesto más amplio que el previsto en la redacción anterior, que permite afirmar que en cualquier caso una inversión afecta puede ser sustituida por otra que agote el plazo legal de permanencia en funcionamiento restante.

La mayor racionalidad de la nueva redacción no se limita a este aspecto, sino que permite incluso la sustitución anterior a su venta, alquiler o desuso por obsolescencia. El plazo de reinversión de 6 meses y la posibilidad de materializar la RIC en el exceso sobre el valor neto contable (no sobre el coste de adquisición) continúan como antes.

Entendemos que esta notable aclaración es aplicable desde 2015.

1.5. Materialización. La prohibición de afectar las viviendas vacacionales, art. 27.4,A y C

Las enmiendas al proyecto de Ley de reforma del REF presentadas para que se prohibiera la materialización de la RIC en viviendas vacacionales eran claras y tajantes, por lo que el legislador de manera determinante ha señalado en el art. 27.4, A que *en ningún caso, se podrá materializar la reserva para inversiones en Canarias en la adquisición de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos*; y en el art. 27.4,C que *en ningún caso, se podrá materializar la reserva para inversiones en Canarias en la rehabilitación o reforma de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos*. La expresión utilizada «en ningún caso» es suficiente para no plantearse caso alguno de materialización en estas viviendas, pero quizá sea necesario aclarar el motivo de que los textos empleados sean diferentes en una y otra letra. Mi interpretación es que la adquisición de un inmueble para explotarlo es siempre una inversión inicial, por lo que la letra A prohíbe expresamente materializar en su adquisición; mientras que la rehabilitación de un inmueble que ya es propiedad del contribuyente puede considerarse en algunos casos inversión inicial y en otros, inversión de sustitución. En ese caso se prohíbe expresamente también materializar en su reforma o rehabilitación. Podría quedar la duda teórica de qué ocurre en los casos de rehabilitación que se consideren inversión inicial (que los hay cuando se produce una mejora del producto o un incremento en su capacidad), pero la expresión «en todo caso» de la letra A tampoco permite más alegrías en este asunto.

Personalmente hacía tiempo que desaconsejaba la materialización en viviendas vacacionales, salvo en casos muy específicos de auténtica explotación turística con todos los servicios de recepción, limpieza diaria, alimentación, etc., pero ahora la prohibición es expresa.

La prohibición ha de entenderse para la materialización de las nuevas dotaciones que se efectúen desde la entrada en vigor de la norma, esto es para las dotaciones 2018 y siguientes, sin que en mi opinión afecte a las dotaciones pendientes de materializar de los años 2014, 2015, 2016 y 2017, que podrá seguirse haciendo en viviendas vacacionales con todas las precauciones posibles. Eso sí, los contribuyentes que procedan a ello han de ser conscientes que ya no solo luchan con la prueba de los «servicios hoteleros» dados a los clientes, sino también con una prohibición legislativa posterior que objetivamente no les afecta, pero que ha creado un ambiente especialmente hostil en esta materia. En otras palabras, que asumen un riesgo fiscal considerable.

1.6. Materialización. La positiva ampliación de los supuestos en suelo, art. 27.4, A y C

A los tradicionales y restringidos supuestos que admitían la materialización en suelo se añade en la Reforma 2018 el destinado a las actividades sociosanitarias, centros residenciales de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física. Me parece correcto y positivo que estas nuevas actividades puedan desarrollarse, por los beneficios que aportan a la sociedad, en suelo afecto a la RIC.

Dada la importancia que se da en los nuevos aspectos económicos de la Reforma 2018 a la gestión de los residuos, echamos en falta que no se contemplase la posibilidad de que el suelo afecto a esa actividad, incluyendo el destinado a la depuración de aguas, almacenamiento y reciclaje fuese susceptible de la materialización RIC. En la actualidad no es posible porque esas actividades no se encuadran en las industriales contempladas en las divisiones 1 a 4 del Impuesto sobre Actividades Económicas. Es una cuestión a tener en cuenta por el legislador en aras a la promoción de dicha actividad.

La aplicación temporal de la ampliación de los supuestos de materialización en suelo podrá aplicarse al pasado si se considera una aclaración, pero solo a partir de la dotación de 2018 si se considera una innovación legal. Como la duda está siempre latente es aconsejable que el legislador reglamente esta cuestión o que en su defecto la DGT exprese su criterio vinculante.

1.7. Materialización. Las aplicaciones informáticas y los derechos de propiedad industrial. Una de cal y otra de arena, art. 27.5,d)

Todas las novedades anteriores de la Ley 8/2018 en materia RIC las califico de positivas y racionalizan la aplicación del incentivo, pero la que hemos dejado para el final lamentablemente ofrece una de cal y otra de arena. El avance contemplado en la nueva letra d) del art. 27.5 es que los derechos de propiedad industrial creados o transformados por el contribuyente en Canarias pueden ser explotados en cualquier lugar del mundo, siempre que se creen y facturen desde Canarias. Ello permite, por poner un ejemplo, que sirvan como materialización RIC los costes de un documental o una película rodados en el archipiélago, aunque se exploten en el exterior.

El aspecto negativo es que se conforman los mismos condicionantes a las aplicaciones informáticas, con la importante salvedad que salvo excepciones estas no se crean en el archipiélago. En el caso de programas informáticos, la gran mayoría de ellos se distribuyen en Canarias, pero han sido creados fuera por las empresas de software. En la normativa anterior siempre fue pacífica la materialización en programas informáticos, pero no ahora, puesto que la letra d) exige *que hayan sido creados con medios de la entidad situados en el ámbito territorial canario*. Creo que se trata de un simple error el atribuir las mismas condiciones a las aplicaciones informáticas y a los derechos de propiedad industrial. Las primeras se perjudican claramente respecto a la afectación RIC, mientras que los segundos racionalizan y mejoran su aplicación. Ya que se han creado tantas letras en el apartado 5, deberían separarse las reglas correspondientes a las aplicaciones informáticas y a los derechos de propiedad industrial, manteniéndose respecto a las primeras la redacción anterior a la Reforma 2018.

Queda por definir, como en los casos anteriores, desde cuándo se aplica este cambio legal. En el caso de las aplicaciones informáticas debe afectar restrictivamente solo a las dotaciones 2018 y siguientes.

2. La jurisprudencia sobre la RIC en 2018

Muy pocas han sido las controversias RIC que han llegado en 2018 al Tribunal Supremo y cada vez van a ser menos por la falta de importancia genérica de lo tratado. Hemos de acostumbrarnos a que el último órgano revisor en la mayoría de los casos RIC vaya a ser en los próximos años la Audiencia Nacional.

2.1. El Tribunal Supremo y la RIC

Ejemplo de lo que señalo es la **STS de 12 de febrero de 2018** (Sección 1, recurso nº 5236/2017) en la que no se admite la casación en un asunto que se había dilucidado negativamente a los intereses del contribuyente en la AN. Se trata de un notario que se jubiló forzosamente sin haber permanecido los activos afectos a la RIC cinco años en funcionamiento, por lo que primero la Inspección Tributaria y luego los Tribunales económicos-administrativos entendieron que existía incumplimiento de la normativa. Así también lo entendió la AN en Sentencia de 5 de abril de 2017. Los motivos del TS para no admitir la casación se basan en que se trata de un supuesto muy concreto, en los que no se aportan datos que afecten a una generalidad de personas. Así figura en el fundamento jurídico segundo:

En efecto, se trata de un supuesto muy concreto en el que se dan las siguientes circunstancias: dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias con cargo a beneficios procedentes de periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2003, incumplimiento del plazo de mantenimiento de la inversión al haberse producido la jubilación forzosa del sujeto pasivo, hecho que era conocido por el recurrente desde el momento en que se produjo la adquisición del bien, habida cuenta de la actividad profesional (notario) desempeñada por el obligado tributario.

(...) Y respecto de la circunstancia prevista en el artículo 88.2.c) LJCA, el recurrente afirma de forma apodíctica que la sentencia trasciende a un gran número de situaciones afectando a un sector importante de personas que se encuentran dentro de los ocho años anteriores a su jubilación. No se aporta dato alguno, de manera concreta y precisa, de otros contribuyentes, – en particular del número de notarios ejercientes en la Comunidad Autónoma de Canarias con edad próxima a la jubilación– que pudieran verse en la misma situación que la que ahora conocemos; y, en cualquier caso, el supuesto concernido cuenta con unas características bastante particulares que hacen que carezca de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que, recordemos, es la finalidad última del nuevo recurso de casación instaurado tras la reforma de la Ley Orgánica 7/2015, de 22 de julio.

Sin llegar a saber el criterio del TS en este asunto, no tan particular de la jubilación de un empresario o profesional, prevalece el criterio negativo de la AN que no admite excepción en la falta de mantenimiento de las inversiones (salvo la muerte del contribuyente prevista en el Reglamento).

Sin embargo, el TS sí admitió el recurso de casación en dos casos parecidos en torno a las sociedades profesionales. El primero se trata en la **STS de 9 de abril de 2018** (Sección 1, recurso, nº 468/2018) y el segundo en la **STS de 11 de junio de 2018** (Sección 1, recurso 2106/2018). En ambas la controversia es la misma: si la sociedad profesional formada por un médico que no dispone de local ni empleados para realizar su actividad puede o no acogerse a los incentivos fiscales de las pymes y a la RIC, cuestión que rechazó el TSJ de Canarias en su día. Una vez que el TS atienda el fondo de esta cuestión sabremos por fin cómo operan este tipo de sociedades profesionales, en las que la dotación RIC se cuestiona principalmente por la falta de infraestructura de las mismas, siendo más pacífica la dotación si cuentan con ella.

2.2. La Audiencia Nacional y la RIC

En la AN se han fallado en 2018 más asuntos RIC que en el TS, pero sin que ninguno podamos tildarlo de novedoso.

En la **SAN de 14 de noviembre de 2017** (Sección 2, recurso 85/2016) se analiza el caso de una sociedad que ya es promotora urbanística y que compra y vende una parcela en 4 meses, en la que solo invirtió en la licencia, tasación, etc., pero sin urbanizarla. La AN señala que hay que atender a cada operación específica y en la venta de esa parcela no entiende que se haya realizado actividad económica, aunque la vendedora sea efectivamente una promotora. Entiendo por tanto, que estamos antes una

delimitación o restricción más del concepto de actividad económica, que debe atender, según la AN, a cada una de las operaciones que realiza una entidad con cuyos beneficios se pretende dotar la RIC.

Otra sentencia de final de 2017, la **SAN de 20 de noviembre de 2017** (Sección 2, recurso 192/2016), resuelve un conflicto sobre la materialización en plazas de alquiler destinadas a su arrendamiento. Es una sociedad que dota la RIC y la materializa en locales destinados al arrendamiento de plazas de garajes, pero sin contar con un empleado y un local en la gestión. Alega que el local lo tiene en la sede del grupo empresarial al que pertenece y el empleado es el que custodia la entrada del parking, pero la AN entiende que el empleado no está en la gestión sino en el convenio de aparcamientos, por lo que no hay actividad económica de arrendamiento. Rechaza también la aplicación de la DIC por no existir actividad económica. ¿Y si hubiese defendido la explotación de un parking en vez del arrendamiento?

En la **SAN de 1 de marzo de 2018** no se trata de la RIC pero sí de la antigua deducción por reinversión (art. 42 RDL 4/2004), afectando al ejercicio 2007. La entidad realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles, pero sin contar específicamente con un empleado y local, pero sí la matriz del grupo empresarial al que pertenece. Intenta aplicar con efectos retroactivos el cambio legal del IS que afecta a los años 2015 y siguientes de que se entienden cumplidos esos dos requisitos si los cumple una empresa del grupo. La Sentencia no se pronuncia con claridad sobre si el cambio legal –que afecta también a la RIC y por eso reseñamos esta Sentencia– es una interpretación o una innovación del legislador, pero parece que lo entiende como una interpretación y por tanto aplicable a ejercicios anteriores. No obstante, desestima las pretensiones del contribuyente porque no ha quedado probado que perteneciera al mismo grupo fiscal (de la entidad que cumplía los requisitos de local y empleado) y que tributase bajo el régimen de consolidación fiscal.

La **SAN de 4 de diciembre de 2017** (Sección 2, recurso 302/2016) confirma la sanción en el caso de una permuta que se contabilizó incorrectamente, generando un beneficio con el que se dotó la RIC. Es un fallo que no tiene en cuenta el criterio de la SAN de 3 de diciembre de 2015 ni la STS de 20 de diciembre de 2016, ambas comentadas en la «Crónica de la RIC 2017». La SAN de 2015 había anulado la sanción en un caso de permuta contable igualmente mal contabilizado que generó un beneficio con el que se dotó la RIC, pero es que la STS de diciembre de 2016 incluso dio como válida la dotación efectuada con el beneficio generado en la permuta, aunque estuviese mal contabilizado y debía de haber tributado como un ajuste en la base imponible. Lo hizo el TS en base a que no puede hacerse solo una interpretación literal del precepto. Nos parece extraño que la AN no siguiese ese criterio en la Sentencia comentada.

La **SAN de 28 de febrero de 2018** (Sección 4, recurso 718/2016) trata de varios temas concernientes a un registrador de la propiedad que dota la RIC y la materializa en participaciones de una sociedad que invierte en inmuebles para arrendar, cuyas pretensiones son desestimadas una vez más por las razones de siempre: que no realiza una actividad económica; pero en esta Sentencia vuelve la AN a señalar que el plazo de materialización de las personas físicas es el de tres años y no el de cuatro que ha confirmado como doctrina administrativa el TEAC en reciente resolución de 8 de febrero de 2018.

En la **SAN de 22 de abril de 2018** (Sección 2, recurso 88/2015) y en la **SAN de 21 de mayo de 2018** (Sección 2, recurso 75/2016) se analiza el siempre complejo, controvertido e incluso peligroso caso de las operaciones de restructuración empresarial mediando dotaciones y materializaciones RIC. En la primera no admite la AN que existiese motivo económico válido para una fusión, sino que prevalecía el interés del contribuyente para compensar con bases impositivas negativas de la entidad fusionada la regularización de la RIC por falta de materialización. La sociedad absorbente tenía bases impositivas negativas con las que compensó las regularizaciones RIC de las dotaciones de las absorbidas que no se materializaron por la absorbente:

QUINTO.- En nuestra opinión, valorando la operación en su conjunto, debe darse la razón a la Administración, pues la razón de la misma fue esencialmente fiscal. Conviene recordar que, como hemos indicado, la aplicación de la norma, contenida en el artículo antes descrito, no exige que el objetivo buscado por la operación de fusión sea «exclusivamente fiscal», sino que basta que mediante un examen conjunto y razonable se llegue a la conclusión de que ese ha sido el

«principal objetivo». Como se indica en la p. 22 del Acuerdo de liquidación de TABEFE, en todas las operaciones de reestructuración siempre se presentan «circunstancias y finalidades tanto de carácter económico-empresarial como fiscal», de lo que se trata es de determinar si el aspecto fiscal ha sido el determinante, lo que sólo puede hacerse mediante una valoración conjunta.

En el caso de autos, como afirma el TEAR de Canarias –p. 19 de la Resolución–, la ventaja fiscal se define con claridad en la pp. 22 de los Acuerdos de liquidación de las otras sociedades. Así, por ejemplo, en el caso de BALLANO el importe de la regularización propuesta fue de 434.128,93 €. De esta cantidad 9.028,75 € se corresponderían a la regularización de las plusvalías generadas en la transmisión una vez corregido el importe de la depreciación monetaria; y el resto procedería de los ajustes por la regularización de la reserva para inversiones en Canarias por importe de 486.183,13 €.

El concepto más trascendente era, por tanto, la materia relativa a las RIC, muy superior a la regularización relativa a las plusvalías. El Régimen especial de fusiones y escisiones permite no sólo el diferimiento de la tributación de las plusvalías –en nuestro caso se trata de una consecuencia cuantitativamente anecdótica–; sino que, además, permite «la transmisión a las sociedades absorbentes de los beneficios y créditos fiscales disfrutados por las sociedades absorbidas, circunstancia que no tendría lugar mediante la aplicación del régimen general de las fusiones, ya que en el ámbito tributario no se permite la transmisión de las obligaciones y créditos fiscales de los obligados tributarios» –p. 23–. En consecuencia, de no resultar aplicable el régimen especial de fusiones, «las sociedades absorbidas, al tiempo de su extinción, tiene que regularizar las reservas para inversiones en Canarias dotadas respecto de las que esté pendiente del cumplimiento determinadas obligaciones de materialización o mantenimiento para asegurar su definitiva efectividad, sin que el cumplimiento de esta obligación se pueda trasladar a la absorbente».

Por ello, en nuestro caso, como se razona por la Administración, «la aplicación del régimen especial de fusiones tiene un alcance mucho mayor que el mero diferimiento en la tributación de las plusvalías que se ponen de manifiesto con ocasión de la transmisión patrimonial, por cuanto que, como se ha visto, es en este marco jurídico donde se posibilitaría el traslado, a la sociedad absorbente, de los importantísimos créditos fiscales que, por aplicación de la RIC, disponían las sociedades absorbidas BALLANO SL y ALAMGROTA SA y que de otra forma se perderían, quedando estas entidades obligadas al reintegro».

Concluyéndose que «las dotaciones a la RIC efectuadas por las sociedades absorbidas no fueron materializadas, ni por las propias sociedades absorbidas ni por la sociedad absorbente, sino que esta última sociedad, una vez efectuada la fusión y al haber aplicado el régimen especial de fusiones y escisiones, asumió las dotaciones realizadas por las sociedades absorbidas y las regularizó, integrándolas en su base imponible pero compensándolas con resultados negativos generados por la sociedad absorbente, evitando de esta forma tanto tener que realizar las inversiones a las que le obligaban las RIC dotadas como, en su defecto, tener que devolver el importe de la deuda tributaria que se habían ahorrado con las correspondientes reducciones de la base imponible por dotación de la RIC».

Que esta finalidad fiscal fue claramente buscada se confirma cuando, como razona el TEAC, de las actuaciones se infiere que «la sociedad absorbente no tenía ninguna intención de proceder a dichas inversiones, y opta directamente por integrar las dotaciones indebidamente deducidas en su propia base imponible sin coste fiscal alguno, al disponer de base imponible negativa suficiente para neutralizar el incremento». En resumen, se ha disfrutado de las ventajas fiscales derivadas del RIC; no se han realizado las inversiones controvertidas y, mediante la fusión, el coste o consecuencias fiscales del incumplimiento es de cero.

En la **SAN de 21 de mayo** se escinden varias fincas en otra operación de reestructuración empresarial, estimando la AN que ni constituían una rama autónoma de actividad ni hubo motivo económico válido

para realizar la operación, sino solo el interés del contribuyente de poder materializar la RIC en dichas fincas. Incluso estima correcta la sanción impuesta:

Fundamento tercero (...) Pues bien, admitido que no concurre la transmisión de una rama de actividad, difícilmente puede admitirse el motivo económico señalado por la actora, la racionalización de unas actividades en la escindida, pues tal actividad diferenciada no preexistía.

Además, la Administración señala como finalidad de la operación:

1.- Por medio de la escritura de ampliación de capital, la sociedad GRUPO INMOBILIARIO TINOJAI, S.L. pretendía llevar a cabo la materialización indirecta de las reservas para inversiones en Canarias que le había transmitido la entidad escindida, VESTAS CONSTRUCCIONES Y CONTRATAS, S.L., suscribiendo a tal efecto participaciones de la entidad TELDESPROM VIVIENDAS SL, quien finalmente debería, ser la entidad que llevara a cabo las inversiones oportunas al efecto.

2.- Por medio de la escritura de compra-venta de las 19 fincas TELDESPROM VIVIENDAS SL pretendía adquirir los activos oportunos al efecto de realizar las inversiones correspondientes a la materialización de las reservas para inversiones en Canarias que había asumido GRUPO INMOBILIARIO TINOJAI, S.L.

3.- Esta transmisión de las fincas pretendía justificar un proceso de inversión, que venía exigido por la aplicación del beneficio fiscal en que consiste la reserva para inversiones en Canarias, sin embargo, en lugar de un proceso de capitalización que se tenía que haber traducido en la adquisición de nuevos activos, lo que se ha evidenciado es que las tres sociedades integrantes del mismo grupo se han limitado a traspasarse fincas de unas a las otras.

Fundamento Cuarto: (...) La artificialidad que resulta de la operación realizada, así como la finalidad a la que antes nos hemos referido, ponen de manifiesto el elemento intencional en la comisión de la infracción.

La última Sentencia que señalamos de las publicadas en 2018 es la **SAN de 31 de mayo de 2018** (Sección 2, recurso 89/2015), en la que se desestima la demanda del contribuyente en el caso de una sociedad que materializa la RIC en inmuebles que no estaban alquilados a la finalización del plazo, intentando probar el contribuyente que los activos eran susceptibles de alquiler y de todas las gestiones que había realizado para conseguir su arrendamiento.

Sobre este criterio aún no hay unanimidad entre los Tribunales, variando de conformidad con las pruebas aportadas. En algunas ocasiones la AN ha señalado con claridad que lo relevante es que los inmuebles estén en condiciones de poderse arrendar, mientras que en otros, como en esta Sentencia, rechaza la materialización por haberse efectuado la inversión muy tarde o no haberse alquilado en un plazo razonable:

Fundamento séptimo: (...) Y de los referidos datos deriva una conclusión evidente, que dos de los inmuebles no han entrado en funcionamiento (ni siquiera en el momento en que tienen lugar las actuaciones inspectoras) y que los otros dos han sido arrendados meses después de finalización del plazo para la materialización de la inversión.

Las pruebas aportadas por la parte y obrantes en el expediente expresan la «intención de la parte de que entraran en funcionamiento», pero no acreditan que ese hecho, y esto es lo realmente decisivo, se llegara a producir en dicho plazo.

En eso tiene razón la Administración cuando señala que todos los inmuebles en que se produce la inversión se adquieren escasos días antes del agotamiento del plazo de materialización, afirmando la página 22 de 33 del Acuerdo de Liquidación de que «no había intención seria» de cumplir los requisitos exigidos por la norma. A la materialización en activos improductivos «sine

die» y a la inseguridad jurídica ya nos hemos referido en esta sentencia. Sobre esta cuestión guarda silencio el escrito rector.

La STS de 2 de febrero de 2012, RC 1490/2012, desestima el recurso al no haberse materializado la inversión en el plazo, no tratándose la misma de una inversión compleja.

En consecuencia, al no haber entrado los inmuebles en funcionamiento en el plazo exigido, el motivo debe decaer, y, por tanto, el recurso debe ser desestimado.

Finalmente, he de destacar la recientísima Sentencia de la AN de 15 de febrero de 2019, en la que por primera vez el alto tribunal matiza favorablemente al contribuyente la «carga de trabajo» del empleado que gestiona la actividad de arrendamiento de inmuebles. En las comprobaciones administrativas de la RIC materializada en inmuebles dedicados al arrendamiento, el último e infranqueable obstáculo a vencer por el empresario era y es la apreciación del actuario de que no existe carga de trabajo suficiente para el empleado. Después de probar el beneficiado con el incentivo cómo se había incrementado esa actividad con más inmuebles e ingresos se encontraba con el planteamiento inspector de que no había suficiente trabajo para el empleado en las ocho horas de la jornada laboral. Planteamiento subjetivo, como matiza la AN en esta Sentencia, que ha de decaer frente a los otros datos objetivos que prueba el contribuyente, como el incremento de inmuebles e ingresos. Es una cuestión que de ratificarse en próximas sentencias aporta racionalidad a la aplicación de la RIC, aunque evidentemente llega tarde, pues desde 2007 no se pueden afectar las dotaciones a este tipo de inversiones destinadas al simple arrendamiento.

3. Los importantes criterios del TEAC sobre el plazo de materialización en personas físicas, y que las entidades doten la RIC dentro del plazo mercantil

Al tiempo de publicar la Crónica de la RIC 2017 se publicó una importante resolución del TEAC de febrero de 2018 con la calificación de doctrina que expliqué en el artículo «El fin de la controversia sobre el plazo de la materialización RIC en personas físicas»³, por lo que me limitaré ahora a hacer una breve síntesis de lo que narra hace un año sobre un tema tan crucial y conflictivo que afortunadamente se pacificó gracias a esta resolución. En síntesis, la vuelta atrás a que el plazo de materialización en personas físicas es también de cuatro años.

Al final de 2018 también el TEAC publicó con la calificación de doctrina otra resolución notable, ya que afecta al momento en que debe dotarse la RIC, que constriñe estrictamente al plazo mercantil señalado por la normativa para aprobar las cuentas en entidades jurídicas. Abordaremos ambas cuestiones por separado.

3.1. El plazo de materialización en personas físicas

La **resolución TEAC 0283/2015 de 8 de febrero de 2018** se ocupa principalmente de la prescripción del derecho de regularizar la RIC ante la pretensión del contribuyente de que se le aplicase el criterio administrativo vigente en ese momento de que el plazo de materialización en personas físicas se había reducido de cuatro a tres años, y en consecuencia el derecho a la comprobación por parte de la Administración estaba prescrito cuando empezó la inspección. Es por ello que el resultado final de la resolución es la desestimación de las pretensiones de la persona física. Y resuelve el TEAC en base a que el plazo de materialización sigue siendo de cuatro años, a pesar de la existencia de dos Sentencias TS que parecen decir que es de tres años y del posicionamiento de la Inspección tributaria. Para que se

3 Revista Hacienda Canaria nº 48, marzo de 2018.

comprenda mejor, en esa ocasión era el contribuyente el que defendía que el plazo era de solo tres años y el TEAC el que concluyó que no, que era de cuatro años, y por tanto no había prescripción.

El argumento principal del TEAC se basa en una resolución anterior, que entiendo que es la de 8 de junio de 2017 y, principalmente, en una resolución TEAR de noviembre de 2017, cuyos razonamientos hace suyos: (i) que las afirmaciones de las Sentencias del TS sobre el plazo de tres años no debían ser sacadas del contexto en que se habían realizado, y (ii) que las conclusiones del TEAR que comparte son: 1º) que las Sentencias TS no constituyen jurisprudencia reiterada, 2º) que de la Sentencia de 2012 se colige que las personas físicas pueden dotar la RIC al final del ejercicio, pero no están obligados a ello, pero si lo hacen el plazo será de tres años a partir de ese momento, y si la dotan en el ejercicio siguiente se contará el plazo a partir de ese ejercicio, por lo que dispondrán de cuatro años para materializar, y 3º) que en la Sentencia de 2014 la referencia al plazo de materialización no forma parte de la *ratio decidendi*, tratándose más bien de una afirmación incidental. Concluye el TEAC que solo podría atenderse la pretensión del contribuyente (recordemos, que ese ejercicio estuviese prescrito) si hubiese contabilizado la dotación RIC al 31 de diciembre del ejercicio en que se generó el beneficio susceptible de la RIC, pero no si lo hizo en el año siguiente.

Conviene que matice este aspecto porque tanto el TEAR como el TEAC introducen un nuevo elemento en el proceso dotación-materialización RIC. Desde hace muchos años explico que el momento de efectuar la dotación contable de la RIC en personas físicas es después del cierre del ejercicio y antes de la presentación de la declaración del IRPF. Después del cierre porque solo entonces se conoce el beneficio empresarial o profesional, y antes de la presentación del IRPF para dar cumplimiento a la interpretación administrativa y luego judicial de que la RIC tiene que estar aprobada antes de la presentación del impuesto con la correspondiente deducción en cuota por el incentivo fiscal. Con ese parecer se ha contabilizado la gran mayoría de las dotaciones RIC en personas físicas, pero no obstante el TEAR indica con buen juicio que el TS en la Sentencia de 2012 señala que pueden dotarla al cierre del ejercicio contable, al 31 de diciembre, pero no que estén obligadas a ello. A partir de ese razonamiento, si han efectuado la dotación al cierre del ejercicio dispondrán las personas físicas de los tres años que señala la Ley a contar desde ese momento, y si lo hacen en el ejercicio siguiente aplicarán los tres años a partir de ese posterior ejercicio.

Esta nueva situación, que tiene su lógica, obligará a discernir sobre el plazo de materialización según cómo haya procedido la persona física, pero con el convencimiento total de que la gran mayoría habrá contabilizado la dotación en el ejercicio siguiente al de la generación de los beneficios susceptibles de la RIC. Si la RIC de 2015 se contabilizó el 31 de diciembre de 2015 el plazo de materialización finalizará el 31 de diciembre de 2018, pero si se registró en la contabilidad de 2016 tendrá de plazo hasta el 31 de diciembre de 2019.

3.2. La dotación RIC ha de efectuarse dentro del plazo mercantil de aprobación de las cuentas anuales y la aplicación del resultado

La otra resolución TEAC que señala su novedoso entender sobre un aspecto importante de la RIC es la **RTEAC de 4 de diciembre de 2018**, en la que se plasma el criterio que «Para que sea admisible la dotación a la RIC cuando la autoliquidación del impuesto se haya presentado fuera de plazo, se torna necesario que quede fehacientemente probado que los socios han acordado la distribución de resultados –y en ella, claro está, se recoja la dotación– dentro del plazo que marca la normativa mercantil».

Antes de entrar en su análisis conviene que recapitemos qué está sucediendo respecto al momento de la dotación, cuestión que abordamos en un artículo publicado en el nº 5 de la Colección Cátedra del REF, del que reproducimos una pequeña parte⁴.

⁴ Miranda Calderín, S. (2019). «El incumplimiento de los requisitos sustanciales y formales de la RIC en 2018» en Miranda Calderín et alii (2019): *La actualización del REF. La ultraperiferidad atlántica: medidas económicas y fiscales*. ULPGC.

La dotación RIC ha de ser acordada por la junta de socios de la entidad o por el empresario/profesional individual antes de la presentación de la declaración del IS o del IRPF. Si no fuese así, la interpretación jurisprudencial vigente es que se pierde el beneficio fiscal disfrutado con la reserva, incluso si se hubiese invertido correctamente. En ese sentido concluye la STS de 6 de febrero de 2012, recurso casación 4557/2008, en el caso de una persona física que presentó el IRPF con la dotación días antes de contabilizarla ocasionando así la pérdida total del incentivo. El TS compartió el criterio administrativo porque la correcta dotación es un requisito sustancial. También llega a la misma conclusión la STS de 8 de abril de 2015, recurso de casación 1076/2012, en la que una sociedad rectificó sus resultados y presentó una declaración complementaria con una dotación RIC, que el TS rechazó porque no se acreditó que la junta aprobase la dotación antes de la declaración complementaria.

Para evitar tan excesivo castigo, el legislador modificó en 2003 la normativa RIC en el sentido de que se entendía dotada correctamente la reserva si se presentaba en plazo la correspondiente declaración del impuesto con la dotación efectuada, pero ese precepto fue eliminado del art. 27 en la reforma de 2007, puesto que los Tribunales estaban interpretando que en todo caso esa norma constituía una presunción *iuris tantum*, de forma que si la Administración demostraba que no se había tomado la decisión antes de presentar la declaración del impuesto, la dotación no era válida. Aun así, en el caso de personas físicas se sigue entendiendo hoy en día probada la voluntad previa de dotar la reserva cuando se presenta la declaración del IRPF con la dotación dentro del plazo legal.

Cuando no se pueda probar que la dotación se hizo antes de la presentación del impuesto (en personas físicas lo que siempre aconsejo es dotar contablemente la RIC antes de que se presente la declaración del IRPF, ya que no hay otra forma de demostrarlo) y además, que se efectuó dentro del plazo que establece la normativa mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio, se corre el riesgo de que la dotación sea rechazada en una comprobación administrativa y haya que regularizar íntegramente el beneficio disfrutado con la consiguiente liquidación de intereses de demora. Así lo ha manifestado el TS en Sentencias de 16 de septiembre de 2015, recurso 2194/2014; 8 de abril de 2015, recurso 1076/2012, y 9 de marzo de 2012, recurso 5630/2008, todas ellas citadas en la Sentencia de la AN de 6 de octubre de 2016, recurso 588/2013, que concluye con la exigencia del acuerdo previo de dotación a pesar de que se presentase en plazo la declaración IS. En esta materia existe reciente innovación jurisprudencial en la STS de 10 de julio de 2017, recurso de casación 1728/2016, sobre una declaración complementaria del IS con una mayor dotación RIC. La conclusión del Alto Tribunal tiene repercusión en la actualidad, ya que el debate se centra no tanto en que la declaración sea o no extemporánea, y en consecuencia haya que acreditar que efectivamente la junta tomó el nuevo acuerdo antes de efectuar la dotación, sino en probar que se produjo un error en la redacción de las primeras cuentas anuales, que tuvo que ser subsanado en la redacción de las segundas con un mayor beneficio y una mayor dotación RIC. El TS entiende que la existencia del error no ha sido combatida, por lo que la nueva dotación de la RIC en una declaración complementaria era correcta, por más que las nuevas cuentas anuales se hayan depositado fuera de plazo en el Registro Mercantil.

Pero ese novedoso matiz del TS no debe hacernos olvidar la imperiosa necesidad de probar que, por los órganos adecuados y dentro del plazo mercantil, se manifestó la voluntad de aplicar parte del beneficio generado a la reserva, siempre antes de la presentación del IS. De no hacerlo, y con la salvedad de las personas físicas si han presentado en plazo la declaración del IRPF con la dotación, se corre el importante riesgo de ver regularizado el incentivo disfrutado.

Entrando ya de lleno en el análisis de la **RTEAC de 4 de diciembre de 2018**, vemos que incide directamente en uno de los aspectos antes apuntados: que la dotación ha de efectuarse dentro del plazo señalado por la legislación mercantil para aprobar las cuentas anuales y la distribución del resultado. Si no se hace así, la dotación no es válida para aplicar el incentivo fiscal. Lo dice el TEAC con claridad y en base a la SAN de 2 de junio de 2008 y la posterior confirmación del mismo criterio por la STS de 9 de marzo de 2012. Explicamos antes que con posterioridad hay muchas otras sentencias que afectan directamente al momento de la dotación, pero concretándonos al cumplimiento del plazo mercantil, la resolución señala expresamente que para que sea admisible la dotación en una

autoliquidación presentada fuera de plazo es necesario que se haya acordado dentro del plazo mercantil:

SEXTO.- De acuerdo con la doctrina expuesta, para que sea admisible una dotación a la RIC cuando la autoliquidación del impuesto se haya presentado fuera de plazo, es necesario que esté acreditado que dicha dotación haya sido acordada previamente por el órgano social competente para ello, y que dicho acuerdo (de distribución de resultados) se haya producido dentro del plazo que marca la normativa mercantil (artículos 95 y 218 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y 365 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.).

El contribuyente insistió en que lo que señala la jurisprudencia es que la decisión de la dotación se efectuase antes de la presentación de la declaración, pero el TEAC indica también con claridad que deben darse los dos condicionantes juntos: que se efectúe antes de la declaración y dentro del plazo señalado por la legislación mercantil. Así lo afirma en el fundamento quinto:

Pues bien, en el caso que nos ocupa podemos comprobar que no sólo las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades tanto del ejercicio 2007 como del ejercicio 2008 fueron presentadas fuera de los plazos establecidos al efecto, sino que la distribución de resultados, y con ello la dotación a la RIC, tuvo lugar fuera del plazo que marca la normativa mercantil, que en el presente caso abarcaba hasta el 30-06-2008 (ejercicio 2007) y hasta el 30-06-2009 (ejercicio 2008), pues según se desprende de los Estatutos de la sociedad el ejercicio social se inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año, no habiendo sido por tanto correctamente creada la RIC en tiempo y forma.

Por todo lo expuesto, debe considerarse ajustada a derecho la regularización inspectora en el sentido de no considerar acreditada la dotación contable a la RIC en plazo, lo que determina el incumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa mercantil y, en consecuencia, la improcedencia de la reducción en la base imponible pretendida por este concepto (...).

En consecuencia, no habiéndose acreditado por ningún medio de prueba admitido en derecho que la dotación a la RIC se efectuó en el plazo previsto por la normativa mercantil para aprobar las Cuentas Anuales, y siendo irrelevante a estos efectos que la decisión de dotarla se adoptase antes de la presentación extemporánea de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, no puede este Tribunal sino declarar incorrecta la dotación de dicha reserva y confirmar la liquidación girada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

4. La doctrina de la DGT sobre la RIC

De las consultas vinculantes de la DGT que me han llamado la atención en 2018 la gran mayoría se corresponde al proceso de materialización, aunque comenzamos nuestro análisis con la única interesante que afecta al proceso de dotación. Se trata de la **CV 1907/2018** en la que se aborda la siguiente cuestión: una sociedad quiere repartir dividendos contra reservas voluntarias que se dotaron con beneficios no generados en Canarias, por lo que pregunta si esa detracción de los fondos propios afecta a la dotación RIC. En su contabilidad figuran por separado las reservas generadas con beneficios susceptibles de la dotación y las dotadas con beneficios no susceptibles de la RIC. La DGT dice que el reparto de dividendos contra esa reserva no afecta a la dotación en la medida que los fondos propios generados en Canarias se incrementan:

El último párrafo del apartado 2 artículo 27 transcrito establece una cautela que tiene por objeto evitar que el aumento de fondos propios que se pretende incentivar con el beneficio fiscal, y que ha sido formalizado con la dotación de una reserva indisponible, se contrarreste por la

disminución de otras partidas de los fondos propios que compense la creación, o el aumento, de la RIC.

En virtud de la citada cautela las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detrído de los fondos propios, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.

No obstante, en la medida en que los fondos propios aumenten en el importe de la RIC dotada, el reparto de dividendos no afectará al incentivo previsto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio. A los efectos de calcular el citado aumento, no se computarán los beneficios que no tengan la consideración de no distribuidos en los términos previstos en el artículo 27.2.

Este criterio ya lo había expuesto la DGT en otras consultas vinculantes, por lo que se consolida.

Respecto a la materialización destaco en primer lugar la **CV 0494/2018**, en la que se concluye un aspecto relevante que supone una novedad al criterio administrativo: la posibilidad de materializar la RIC en la parte de un inmueble (o de una inversión en general) que no estuviese afectada anteriormente a la reserva. Sabemos todos del requisito que han de cumplir los bienes usados para que sean susceptibles de la afectación RIC: que no se hayan afectado anteriormente; abriendo ahora la posibilidad la DGT de la afectación parcial. No servirá la parte de la inversión que se haya usado como materialización anterior, pero sí la que no se hubiese afectado. Este novedoso criterio administrativo se ha incorporado –como señalé en el apartado 1.3– a la Ley 19/1994 en la Reforma 2018, posibilitando su aplicación al pasado como una aclaración legal. La consulta señala:

En el presente caso, el inmueble usado que se está adquiriendo no fue objeto de la materialización de la RIC en su conjunto, sino que fueron las mejoras de determinadas partes del edificio las que dieron lugar a dicha materialización. Por tanto, haciendo una interpretación finalista de la norma, podrá considerarse como apta para materializar la RIC el importe de la inversión efectuada por la entidad consultante que se corresponda con las partes del edificio que no han sido objeto de dichas mejoras, en la medida en que puedan ser claramente identificadas y diferenciadas del resto del inmueble. No obstante, se trataría de circunstancias de hecho que deberán ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

Y en segundo lugar me llama la atención la **CV 0492-2018**, que contesta sobre la materialización en activos intangibles adquiridos a un socio. Cuestión pacífica hasta la Reforma 2018, que como señalamos en el apartado 1.7, modifica sin aparente explicación la redacción del art. 27.5,d) de la Ley 19/1994 y prácticamente excluye de la materialización el software informático, al exigirle ahora que se haya creado y desarrollado en el archipiélago, cuando la gran mayoría de estos programas se crean fuera. A la espera del cambio de la defectuosa redacción hay que excluir por ahora la afectación a la RIC de estos activos intangibles. Justo lo contrario de lo que con razón responde la DGT en esta consulta, admitiendo la materialización tanto en licencias de uso de softwares, software de gestión y gastos de confección de la página web, entre otros, que se habían activado. El hecho de que se adquieran a un socio no impide la correcta materialización, siempre y cuando no hayan sido aportados *in natura* en la constitución de la sociedad, hecho que lógicamente incumpliría la obligación de que los activos se financien con cargo al beneficio del ejercicio.

Algunos otros pronunciamientos merecen una reseña. La calificación de inversión inicial que ha prologado la DGT en varias consultas fija un criterio administrativo que era difícil de predecir, como sucede en la **CV 0334-2018**, en la que incluso se da esta calificación a una nave usada que se adquiere por el inquilino que venía utilizándola en arrendamiento. Se admite pues la materialización en dicha nave, exceptuando el suelo, y se califica la inversión como inicial acorde a la excepción del art. 27.4.A) que posibilita la afectación de bienes usados a las pymes. Yo la hubiese calificado de inversión de sustitución, pero el texto la enmarca como inversión inicial:

Por su parte, de acuerdo con la letra A del artículo 27.4, se requieren inversiones iniciales consistentes en la adquisición de un elemento patrimonial nuevo del inmovilizado material como consecuencia de la creación de un establecimiento, la ampliación de un establecimiento, la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos o la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento. En el caso de contribuyentes que cumplan las condiciones del artículo 101 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, la inversión puede consistir en la adquisición de elementos usados del inmovilizado, siempre que los bienes adquiridos no se hayan beneficiado anteriormente de la RIC.

Por tanto, la inversión en la adquisición de un inmueble usado (excluido el suelo de no cumplirse los requisitos de afectación legales), siempre que dicho bien adquirido no se haya beneficiado anteriormente de la RIC, resultaría apta para materializar la RIC.

Respecto a la materialización en viviendas vacacionales, la DGT en **consulta V1731-2018** continúa con su criterio de que es apta siempre y cuando se presten servicios de la industria hotelera, incluso cuando alguno de esos servicios ofrecidos no fuera efectivamente utilizado por el cliente. A pesar de las aparentes facilidades conceptuales, sigo pensando que la materialización en viviendas vacacionales continúa siendo de alto riesgo para las dotaciones anteriores a 2018. A partir de 2018, y como ya comenté en el apartado 1.5, queda expresamente prohibida.

La **CV 1113-2018** no se constriñe a la materialización, sino también al proceso de mantenimiento. En el caso consultado se trata de un dentista que aporta su negocio, con las correspondientes dotaciones RIC y las materializaciones pendientes de efectuar a una sociedad. Se acoge al régimen fiscal especial de restructuración empresarial –único válido para que no se entienda incumplido el compromiso RIC–, pero no especifica en la consulta cuál es el motivo económico de dicha aportación, por lo que la DGT le contesta que no puede pronunciarse. Esta consulta no aporta innovación alguna al respecto, pero sirve para que recordemos lo complejo y tortuoso que pueden ser este tipo de operaciones mediando la existencia de la RIC.

Para finalizar con el análisis de las consultas más representativas de la DGT sobre la RIC me referiré a la **CV 2954-2018** que plantea la pacífica materialización en un inmueble usado para utilizarlo en la actividad profesional. Descontando el suelo y probando que no ha sido anteriormente afectado a la RIC no plantearía esa inversión problema alguno, pero la DGT añade un matiz con el que estoy en total desacuerdo: «que al tratarse de un bien ganancial, la inversión apta sería el 50 por ciento de su valor». Hasta ahora en la aplicación de la RIC se ha atendido siempre a la afectación del inmueble a una actividad empresarial o profesional: si quedaba totalmente afecto se consideraba apto como materialización, con independencia de que por el régimen de matrimonio aplicable fuese un bien privativo o ganancial. Así ha sucedido desde 1994 respecto al despacho adquirido por un notario, registrador, abogado, ingeniero, asesor fiscal, etc. y con la nave industrial, taller, instalaciones y maquinaria adquiridos por los empresarios personas físicas. Lo verdaderamente trascendente para el incentivo es la afectación total del activo a la actividad profesional o empresarial y no el régimen económico del matrimonio. Espero que la DGT rectifique pronto su criterio.

5. La tributación mínima y la RIC

Durante 2018 hemos seguido con precaución la evolución del proyecto de Presupuestos Generales del Estado (PGE), que finalmente el Boletín Oficial de las Cortes Generales publicó en su edición de 16 de enero de 2019 y posteriormente fue rechazado. Entre las disposiciones que modifican el Impuesto sobre Sociedades (IS) se incluye una novedosa medida que afecta a la tributación mínima de las entidades jurídicas. De esa forma, determinadas sociedades, por muchos incentivos fiscales que disfruten, deben al menos tributar con el 15% de sus beneficios contables matizados por diversos ajustes que se regulan en la normativa para hallar la base imponible.

La idea de una tributación mínima para las sociedades no es nueva, figurando ya en la cartera de proyectos que el ex ministro Cristóbal Montoro tenía en mente desarrollar con el PP y que llegó a aplicar en 2016 en el cálculo de los pagos fraccionados del IS, pero fue el PSOE el que la incorporó a un proyecto de reforma del IS en 2019. Siendo imparable desde el punto de vista conceptual la implantación a medio plazo de una imposición mínima para sociedades, también lo es el hecho de la consolidación de una tributación menor en las regiones ultraperiféricas, tal como recogen las directrices comunitarias y el REF.

En la aplicación de este nuevo concepto de «tributación mínima» a los principales incentivos tributarios del REF, la cuestión debatida en particular no es como para tocar a rebato las campanas, pero sí lo es el hecho de que solo dos meses después de la celebrada aprobación de las importantes modificaciones en el Estatuto de Autonomía y REF, el Gobierno de la Nación propusiese una imposición mínima que solo parcialmente tenía en cuenta el hecho diferencial canario. Y decimos parcialmente porque determinados incentivos fiscales canarios, como la Zona Especial Canaria, se excluyeron expresamente de los efectos negativos de la tributación mínima, mientras que otros, como la reserva para inversiones (RIC) y la bonificación del 50% a las empresas productoras, ganaderas, agrícolas y pesqueras, parecían quedar a salvo implícitamente del nuevo marco de la imposición mínima. Sin embargo, la tributación mínima afectaba directa y sustancialmente al amplio elenco de deducciones por inversiones y otros conceptos que se aplican exclusivamente en Canarias, o que se utilizan en el archipiélago con mayores porcentajes y límites que en la Península.

La primera importante matización que hemos de hacer al respecto es que la medida propuesta no afectaba a todos los contribuyentes en general, sino solo a las entidades jurídicas que tributan en el IS. Quedaban pues al margen del recorte en la aplicación de incentivos fiscales las personas físicas que como empresarios o profesionales tributan en el IRPF. Y la segunda es que tampoco afectaba el cambio a todas las sociedades, sino únicamente a las que superaron en 2018 los 20 millones de euros de cifra de negocios y a las que con independencia a su volumen de negocio tributan en el régimen de consolidación fiscal. En Canarias, con datos de 2017 de los registros mercantiles, fueron 262 las empresas que con sede social en el archipiélago superaron esa cifra, con una facturación conjunta de 17.352 millones de euros, a las que deben añadirse aquellas otras que con sede social en la Península operan en las Islas. Si comparamos la cifra de 262 con las 40.712 empresas que depositaron sus cuentas anuales en los registros mercantiles de Canarias, el porcentaje de las afectadas es ínfimo, más si tenemos en cuenta los muchos empresarios individuales que existen, pero no por ello deja de afectar la «imposición mínima» a un colectivo muy relevante en la economía de las Islas y que crea puestos de trabajo constantemente. La tercera matización es la que antes esbozamos, que la medida propuesta por el Gobierno de la Nación no afectaba negativamente a todos los incentivos fiscales del REF, sino solo a algunos de ellos. Concretamente respecto a la RIC señalo que, tradicionalmente, en las órdenes ministeriales que aprueban la declaración del IS figura la dotación RIC como un ajuste negativo en el beneficio contable para hallar la base imponible, por lo que en principio la tributación mínima del 15% sobre la base imponible no debe afectarle. No obstante la aplicación de tan importante incentivo no debe quedar al albur de las órdenes ministeriales que aprueban anualmente los impresos del IS o a la interpretación puntual de los órganos administrativos comprobadores, por lo que es conveniente en aras a la seguridad jurídica una mención expresa en el art 30 bis del IS a la RIC, al igual que la que ya se hace respecto a la reserva de nivelación. De esa forma, la RIC y otras de las reservas de uso generalizado, como la reserva de capitalización estatal, no se verían afectadas por la propuesta del Gobierno de la imposición mínima, aún en el caso de que se cambiase el esquema liquidatorio en las declaraciones fiscales⁵.

El proyecto de PGE 2019 fue definitivamente rechazado en el Congreso de los Diputados el 13 de febrero de 2019, por lo que la tributación mínima no llegó a afectar al REF.

⁵ Extractado del artículo «La tributación mínima y el REF» publicado en La Provincia el 17 de enero de 2019 por Miranda Calderín, S. y Viñuela Llanos, A.

6. Conclusiones

En 2018 han sido dos los hechos más relevantes en torno a la RIC:

Por un lado, la Ley 8/2018, de modificación del REF, que introduce importantes aclaraciones en la regulación de este incentivo: (i) la prohibición de la materialización en viviendas vacacionales, (ii) la remisión a las dotaciones 2007 y siguientes en la materialización en bienes usados, de tal forma que podrá invertirse en activos afectos a dotaciones anteriores, (iii) la posibilidad de materializar en la parte de un activo que no se haya afectado anteriormente a la RIC, (iv) la ampliación de los supuestos de suelo aptos para la materialización, incluyendo ahora el destinado a las actividades socio-sanitarias, centros residenciales de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física, y finalmente (v) la pragmática redacción aprobada para facilitar la sustitución de bienes antes de que finalice el plazo de funcionamiento. Todas medidas positivas, pero echamos en falta la concreción del momento en que cada una de ellas entra en vigor.

Y por otro, el concepto de «tributación mínima» introducido en el proyecto de PGE 2019, que definitivamente fue rechazado en el Congreso de los Diputados en febrero de 2019, que afectaba a la aplicación efectiva de las deducciones previstas en el REF, pero en los que había argumentos suficientes para interpretar que no alteraba la RIC. Aun así sería conveniente, de prosperar en el futuro la tributación mínima para entidades mercantiles, que el texto legal incluyese en el Impuesto sobre Sociedades una mención expresa a que dicho concepto no afectará a las empresas que hagan uso de los incentivos fiscales previstos en el REF y/o de los porcentajes y límites ampliados en Canarias de las deducciones nacionales.

No hay novedades importantes en 2018 en la jurisprudencia del TS y la AN sobre este incentivo, pero sí en las resoluciones del TEAC, que con carácter doctrinal confirman, por un lado, que el plazo de materialización en las personas físicas vuelve a ser de cuatro años, y por otro, que es necesario que las entidades doten la RIC dentro del plazo mercantil para la aprobación de las cuentas anuales y la aplicación del resultado. También destaco dos criterios de la DGT en 2018, uno positivo, sobre la posibilidad de materializar en la parte no afectada a la RIC de una inversión usada, y otro negativo, y entendemos que no ajustado a derecho, que afirma que al tratarse de la adquisición de un activo en régimen de gananciales solo podrá materializarse en el 50% del bien.

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)

1. La Ley de Crédito Inmobiliario: principales novedades

RIA 19, 13 DE MAYO

Nota elaborada por Segismundo Álvarez Royo-Villanova, miembro de la Sección de Derecho Mercantil-Civil, en la que se analizan los principales aspectos de la Ley 5/2019 de 15 de marzo, reguladora de los Contratos de Crédito Inmobiliario, cuya entrada en vigor será el próximo 16 de junio.

2. Observaciones adicionales a la DAC 6

RIA 19, 13 DE MAYO

Documento de observaciones adicionales que la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) ha elaborado sobre las ya realizadas en el trámite de consulta pública previa sobre la trasposición al Derecho Español de la Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

3. Papers n^o 14 – La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6)

RIA 21, 27 DE MAYO

El 25 de mayo de 2018 se aprobó la Directiva 2018/822/UE (DAC6) que establece nuevas obligaciones de información para los «intermediarios fiscales» en relación con determinados mecanismos transfronterizos potencialmente abusivos. Esta Directiva que deberá ser transpuesta por los Estados miembros no más tarde del 31 de diciembre de 2019, afectará de forma importante a las labores de asesoramiento profesional de los asesores fiscales. La AEDAF ha considerado necesario realizar una serie de propuestas y alternativas que ayuden al legislador a la transposición de la Directiva a nuestra norma interna, que se recogen en este Paper N^o 14 elaborado por Alfredo García Prats, miembro de la Sección de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia.

4. Denuncia AEDAF Modelo 720: estado de situación

RIA 23, 10 DE JUNIO

En este documento, elaborado por el Gabinete de Estudios se resumen la evolución del proceso de denuncia del modelo 720 ante la Unión Europea. Este procedimiento fue iniciado por las denuncias presentadas en el año 2013 ante la Comisión Europea por varios interesados, entre los cuales se encontraba la AEDAF. Ahora parece ser este procedimiento llega a su fin con la decisión de la Comisión, publicada el pasado 6 de junio, de llevar a España ante el Tribunal de Justicia de la UE por el régimen sancionador asociado a la declaración fuera de plazo de los bienes situados en el extranjero, así como por la imprescriptibilidad de la ganancia patrimonial no justificada de los bienes no declarados.

5. El Tribunal Supremo anula la cuantificación reglamentaria de las costas en vía económico-administrativa

RIA 24, 17 DE JUNIO

Esáu Alarcón García, miembro de la sección de Derechos y Garantías y Practica Tributaria, comenta la sentencia del TS de 3 de junio de 2019, rec. 84/2018, que resuelve el recurso planteado por la AEDAF contra el RD 1073/2017, por el que se modifica el reglamento de revisión de actos en vía administrativa y anula la cuantificación de las costas en vía económico-administrativa.

6. Solicitar la suspensión y el aplazamiento o fraccionamiento de una deuda sí son compatibles

RIA 25, 24 DE JUNIO

Nota elaborada por Esáu Alarcón García, miembro de la sección de Derechos y Garantías y Practica Tributaria, sobre la Sentencia del TS de 12 de junio de 2019, rec. 87/2018, que anula el artículo 46.8 RGR, dado que supone la introducción en una norma reglamentaria de un nuevo supuesto de inadmisión distinto de los del artículo 65.2 LGT.

7. Los rendimientos del trabajo generados en más de dos años y la exigibilidad

RIA 25, 24 DE JUNIO

En esta nota, José Ignacio Alemany, Presidente de la AEDAF, hace un recorrido por las distintas leyes del IRPF desde el año 1978 hasta la regulación actual analizando las medidas, para evitar el efecto de la progresividad sobre rendimientos generados en más de dos años. Además, el documento contiene la visión del autor sobre el tratamiento que nuestra actual normativa da a los rendimientos generados en más de dos años que son exigibles de manera fraccionada.

Documentos disponible en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), WWW.AEDAF.es