

Crónica de la RIC 2013

Salvador Miranda Calderín

Miembro de la AEDAF

Resumen

No ha sido 2013 un año con muchas novedades en la jurisprudencia y doctrina administrativa respecto a la Reserva para inversiones en Canarias (RIC), pero sin embargo sí ha tenido una gran importancia a nivel normativo europeo con la publicación de las ayudas de estado de finalidad regional para 2014-2020 y la necesaria prórroga de los incentivos aplicables del periodo 2007-2013 hasta el 31 de diciembre de 2014. A nivel regional destaca su autor el escaso debate sobre el proyecto de reforma del Régimen Económico y Fiscal a consensuar con el Gobierno de la Nación y la sempiterna conflictividad en la interpretación de este incentivo, que se ha focalizado en 2013 en la actividad de arrendamiento de inmuebles y en la prescripción.

Abstract

2013 was not a year of many developments in law and administrative doctrine concerning to the reserve for investments in the Canary Islands (RIC) , but it has been a great importance to European policy level with the release of state aid for purpose regional for 2014-2020 and the necessary extension of the period 2007-2013 incentives applicable until 31 December 2014 . Regionally, the author highlights the limited debate on the proposed reform of the Economic and Fiscal Regime to agree with the government of the nation and the eternal conflict in the interpretation of this incentive , which in 2013 has focused on leasing activity property and prescription.

Palabras clave

Reserva para inversiones en Canarias, RIC, incentivos a la inversión.

Keywords

Reserve for investments in the Canary Islands, RIC, investment incentives.

Sumario

1. Introducción
2. El año 2013 como transición de las peculiaridades fiscales de Canarias
 - 2.1. La mutación de las siglas RIC
 - 2.2. La prórroga del REF y del RIC hasta el 31-12-2014 y el deseo de su renovación
 - 2.3. Las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020
 - 2.4. Los puntos clave de los estudios realizados sobre el REF y la propuesta del Parlamento canario
 - 2.5. ¿Es conveniente exteriorizar las inversiones de las dotaciones de la RIC?
 - 2.6. La internacionalización de las RUP propuesta por la Comisión europea
 - 2.7. Una posibilidad de financiación de la Comunidad Autónoma Canaria con las regularizaciones de la RIC efectuadas por la Administración
3. Análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa en 2013
 - 3.1. El Tribunal Supremo y la RIC en 2013
 - 3.1.1. La actividad económica como única generadora de rendimientos susceptibles de la dotación para el TS
 - 3.1.2. La inseguridad jurídica, la incongruencia omisiva, la indefensión y los límites cuantitativos de la casación
 - 3.1.3. La prescripción y la RIC para el TS
 - 3.1.4. Dos casos singulares en el TS: las AIE y la inaplicación subsidiaria de la RIC si se rechazan las vacaciones fiscales
 - 3.2. La Audiencia Nacional y la RIC en 2013
 - 3.2.1. La actividad de alquileres en la AN: los requisitos de local y empleado como presunción iuris tantum, y el riesgo de la actividad
 - 3.2.2. Las plusvalías obtenidas en la venta de inmuebles y acciones, y los ingresos financieros y dividendos, no son susceptibles de la dotación para la AN
 - 3.2.3. Las dotaciones de la RIC en general en la AN
 - 3.2.4. La incongruencia omisiva respecto a los pronunciamientos sobre la RIC; la misión revisora de los Tribunales y el plazo para interponer recursos
 - 3.2.5. La escisión como fórmula cuestionada para la subrogación de la RIC si no es aplicable el régimen fiscal especial
 - 3.2.6. La prescripción y la RIC para la AN
 - 3.3. El Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC) y la RIC en 2013
 - 3.4. Los Tribunales Administrativos y la RIC en 2013
4. Conclusiones

1. Introducción

He dividido esta Crónica de la RIC 2013 en dos partes bien diferenciadas: una primera, en la que explico cómo ha sido 2013 un año de transición en la actualización de las peculiaridades fiscales de Canarias, destacando la normativa europea tanto sobre ayudas de estado de finalidad regional como sobre la ultraperifericidad, y la polémica creada en torno a la posible exteriorización de las inversiones afectas a la RIC, y la propia trasmutación de sus siglas; y una segunda, en la que analizo la jurisprudencia y doctrina administrativa sobre este incentivo, reagrupando el estudio de las sentencias del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional por temas.

Finalmente extraigo las principales conclusiones a las que he llegado.

2. El año 2013 como transición de las peculiaridades fiscales de Canarias

En este primer apartado voy a explicar los principales hechos relacionados con la RIC ocurridos en 2013 al margen de los Tribunales de Justicia, ya que precisamente en el pasado año expiraban las ayudas de estado de finalidad regional establecidas para el periodo 2007-2013, sin que aún se conozca el texto que sirva para la renovación del REF para el periodo 2014-2020. No solo ha sido la demora en la publicación por parte de la Comisión Europea del marco de las ayudas estatales para el nuevo periodo la que ha retrasado el proceso negociador, sino otras razones que iré explicando, las que han hecho aconsejable prorrogar hasta el 2015 las ayudas estatales establecidas, entre ellas las incluidas en el REF.

2.1. La mutación de las siglas RIC

En diciembre de 2012 me invitaron a las jornadas de estudios de una reconocida Asociación profesional que finalizaba así su ciclo formativo anual.

Se fueron sucediendo las intervenciones en el estrado y llegó el turno de un reconocido profesional y catedrático de Derecho Tributario que ejerce en Madrid. Habíamos compartido con anterioridad responsabilidades en materia de recursos, aportando él sus indudables conocimientos y experiencia en los Tribunales de Justicia y por mi parte mi especialización en los incentivos fiscales del REF, más concretamente en la RIC. Comenzó su exposición con una breve introducción a la materia que la organización del evento le había pedido desgranar, que incluía una mención a la conflictividad existente en la interpretación de los incentivos del REF. Al llegar su ponencia, en pocas palabras y en una ingeniosa frase, definió con maestría en qué se había convertido la RIC: **“en el riesgo (R) de invertir (I) en Canarias (C)”**.

A muchos podrá extrañar esta reconversión de las siglas RIC, pero no a los empresarios que creyeron invertir sus beneficios de forma adecuada, generando inversión y puestos de trabajos en el Archipiélago, y que han visto cómo poco a poco, las restrictivas interpretaciones que la Administración Tributaria iba haciendo sobre un texto primitivo publicado en poco más de folio y medio del boletín oficial, se veían ratificadas por los altos tribunales de Justicia. Efectivamente, en 2012 y 2013, el Tribunal Supremo ha confirmado el criterio de la Administración sobre un potente incentivo fiscal que creíamos que respondía a una finalidad clara: quien invirtiese en Canarias los beneficios generados en sus actividades en el Archipiélago minimizaba sus impuestos. Una apuesta clara por la autofinanciación empresarial que impedía el reparto de dividendos y que suponía un doble beneficio para este territorio: por una

Las discrepancias, lejos de terminarse por la aplicación del criterio de los Tribunales, se van renovando temporalmente, con nuevas interpretaciones de casos que no habían generado conflictividad alguna en el pasado, o con reinterpretaciones de lo que dicen los propios Tribunales, acrecentando a su vez una espiral de confusión e inseguridad jurídica que ni tan siquiera se arregla con la publicación de una nueva norma

parte, la dinamización de su economía, ya que se generaba inversión y puestos de trabajo, y por otra, la capitalización de las empresas canarias, que incrementaban sus fondos propios con su compromiso de invertir y no repartir dividendos.

Aun así, quienes no estén familiarizados con el uso de la RIC, no comprenderán el motivo de las discrepancias que se han producido, y de una forma lógica y coherente pensarán que si los Tribunales de Justicia han confirmado el criterio restrictivo a la hora de interpretar el incentivo es porque desde el principio ese criterio era el acertado. A esa parte de la ciudadanía —con mucho la más extensa, ya que nunca las asociaciones empresariales han conseguido transmitir a la sociedad las bondades de comprometerse a invertir en Canarias ni del REF

en general— habría que explicarles con ejemplos sencillos lo que ha ocurrido y sigue ocurriendo, y la necesidad de que exista un texto claro y conciso que genere la suficiente seguridad jurídica para que se desarrollen las empresas y que la sociedad note los efectos positivos de ese desarrollo.

Pero las discrepancias, lejos de terminarse por la aplicación del criterio de los Tribunales, se van renovando temporalmente, con nuevas interpretaciones de casos que no habían generado conflictividad alguna en el pasado, o con reinterpretaciones de lo que dicen los propios Tribunales, acrecentando a su vez una espiral de confusión e inseguridad jurídica que ni tan siquiera se arregla con la publicación de una nueva norma. Así se hizo en diciembre de 2006, pero aparte de la incorporación en el texto legal de la aclaración de que cualquier beneficio no sirve para la dotación de la RIC, sino solo el generado en una actividad económica, para poco ha servido la nueva legislación, sino para retroalimentar las fauces de un huracán que casi todo lo ha destruido y que solo el rigor de la crisis económica por la que atravesamos —si las empresas no generan beneficios no hay fondos con los que dotar la RIC— ha conseguido que se vaya diluyendo por esas costas en las que los propios vientos alisios se evaporan y vuelven al océano que genera la humedad propicia que nos permite sobrevivir en estas latitudes.

Ante este desalentador panorama podríamos pensar que hasta aquí llegó la RIC y el sistema de incentivos fiscales del REF y que ya es hora de cambiar de tercio, pero... ¿esa decisión es positiva o negativa para la sociedad canaria?, ¿podemos permitirnos los canarios que las siglas RIC se reinterpreten como “el riesgo de invertir en Canarias” o debemos intentar reconducir la situación?, ¿qué piensan y hacen los políticos para evitar esta trasmutación de un poderoso incentivo fiscal que se creó como herramienta de política económica para salvar el desnivel existente entre las empresas continentales y las ultraperiféricas?

2.2. La prórroga del REF y del RIC hasta el 31-12-2014 y el deseo de su renovación

Para ir contestando a las preguntas anteriores hemos de situarnos primero en el contexto actual, en el que termina el plazo para adaptar el REF a las llamadas ayudas regionales, más concretamente a las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020, al fin publicadas en Bruselas por la Comisión Europea

el 28 de junio de 2013, después de que la propia Comisión prorrogase días antes los efectos de las ayudas aplicables en el periodo 2007-2013 al 30 de junio de 2014 (Ayudas estatales, 19 de junio de 2013). La Comisión adopta directrices sobre ayudas regionales para el periodo 2014-2020). En la práctica, esta prórroga añade seis meses a la existencia de los incentivos actuales del REF, incluida la RIC, lo que significaba que podía dotarse también con los beneficios generados en el primer semestre de 2014, cuando su vida se extinguía con el año 2013.

Cambian las directrices sobre las ayudas para el nuevo periodo 2014-2020 y se adoptan nuevos conceptos y fórmulas de justificación, que en mi opinión no han de afectar a la renovación del REF, pero sí a su tramitación

Afortunadamente, el Ministerio de Hacienda ha sido consciente de los problemas que puede generar una dotación de solo una parte de los beneficios del año 2014, por lo que a través de la Resolución de 26 de diciembre de 2013 de la Dirección General de Tributos ha prorrogado las distintas ayudas estatales aplicables en las Islas Canarias hasta el 31 de diciembre de 2014. Por tanto, se podrá dotar la RIC con los beneficios generados en actividades económicas durante todo el año 2014.

También hemos de tener en cuenta una palpable realidad: pese a todos los inconvenientes sufridos en la interpretación de la RIC, la mayor parte de los estudios efectuados por las Instituciones para la renovación de los incentivos del REF (incluidos los de las Comisiones creadas en el seno del Consejo Social de la ULPGC y de la Cámara de Comercio de Santa Cruz de Tenerife, en las que intervine) y el propio texto aprobado por el Parlamento de Canarias y su desarrollo por el Gobierno de Canarias, contemplan la renovación de la RIC. Las confederaciones de empresarios canarios están también por esa renovación, por lo que hemos de pensar que pese a su gran conflictividad, la RIC seguirá aplicándose en el periodo 2014-2020, sin que en el texto de las Directrices recientemente aprobadas por la Comisión Europea se vea impedimento alguno para dicha renovación.

2.3. Las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020

El pasado 28 de junio de 2013 se publicaron por fin las Directrices comunitarias para 2014-2020, a las que se ha de ajustar necesariamente la reforma del REF que se proponga a la Comisión Europea. Es un documento más extenso que el que se publicó en sus homónimas para el periodo 2007-2013 y quizás también más complejo, pero no supone grandes inconvenientes para convalidar la propuesta (o propuestas) que se vayan a hacer desde Canarias.

Nuestro territorio queda catalogado en las Directrices como región a), junto a Extremadura, con un PIB per cápita de 87,33 euros en el mapa de ayudas regionales. Las regiones a) son las que tienen un nivel de vida anormalmente bajo o en las que existe una grave situación de subempleo, así como las regiones ultraperiféricas. El PIB de Canarias no es de los más bajos, pero al estatus de ultraperiféricidad desgraciadamente hemos de añadir en esta reforma el increíble nivel de desempleo que soportamos. Estas regiones son las que pueden recibir ayudas con más intensidad y que afecten tanto a las inversiones de PYME como de grandes empresas.

Los objetivos de las nuevas Directrices se concretan en tres: a) el impulso de un crecimiento sostenible, inteligente e integrador en un mercado interior competitivo, b) un mayor control de las ayudas *ex ante* por parte de la

Comisión europea, y c) una racionalización de las normas y mayor agilidad en la toma de decisiones; pero mi opinión personal es que en Europa estamos complicando tanto la toma de decisiones en cualquier materia que los objetivos pueden diluirse y ser difíciles de cumplir.

Aunque de su lectura no aprecio dificultades que entorpezcan la compatibilidad del REF que se solicite en los próximos meses sí observo varios puntos que pueden tener especial trascendencia, entre los que destaco:

- la prohibición de ayudas a las empresas en crisis, que ya estaba recogida en las directrices anteriores, pero que tiene ahora más importancia en un ciclo económico en que en Canarias son muchas las empresas afectadas; y
- la justificación del efecto incentivador de las ayudas: *la ayuda de finalidad regional solo podrá ser considerada compatible con el mercado interior si tiene un efecto incentivador* (párrafo 60 de las Directrices). Este efecto incentivador ha de plasmarse por parte de los Estados miembros y las empresas en un formulario en el que expliquen qué situación *contrafáctica* (opuesta a los hechos) se habría producido si no hubieran recibido la ayuda (las grandes empresas incluso han de justificar dicha situación con pruebas documentales). Sirva la evidencia de esta situación contrafáctica como ejemplo de la complejidad a la que antes aludí.

La intensidad máxima de las ayudas, aunque difiera de la señalada en el periodo 2007-2013, creo que es suficiente para el REF con los pluses añadidos tanto para las pequeñas empresas (la gran mayoría en Canarias) como para las regiones ultraperiféricas.

Por tanto, cambian las directrices sobre las ayudas para el nuevo periodo 2014-2020 y se adoptan nuevos conceptos y fórmulas de justificación, que en mi opinión no han de afectar a la renovación del REF, pero sí a su tramitación.

2.4. Los puntos clave de los estudios realizados sobre el REF y la propuesta del Parlamento canario

Tanto la propuesta aprobada por unanimidad por el Parlamento canario en julio de 2012 sobre la renovación del REF como los principales estudios realizados y analizados (Consejo Social de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Cámara de Comercio de Santa Cruz de Tenerife y Centro Atlántico de Pensamiento Estratégico) ponen un énfasis especial en la necesidad de crear empleo con las ayudas del REF, abogando por la continuidad de los incentivos principales como la RIC y la deducción por inversiones.

Estos estudios y la encuesta masiva en su día realizada entre empresarios y profesionales por el Gobierno de Canarias han sido motivo de análisis por parte de la Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad, pero al igual que ocurrió con la reforma del REF para el periodo 2007-2013, poco o nada se sabe del texto borrador que se ha redactado y se está negociando con el Gobierno de la Nación.

Indudablemente, esta forma de trabajar tiene sus efectos positivos, ya que es más eficiente, pero también tiene sus efectos negativos, ya que ni los estudiosos de la materia ni las organizaciones empresariales hemos podido analizarlo. Al menos, el mutismo ha sido general, tanto por los responsables de Hacienda a nivel estatal como por los del Gobierno de Canarias (en eso al menos han estado de acuerdo). Esperemos que este silencio se justifique y sirva para consensuar un texto con el que la mayoría nos sintamos satisfechos.

Durante el otoño de 2013, y debido al mutismo antes explicado, las organizaciones empresariales decidieron acudir directamente a Bruselas, sondeando ante las autoridades competentes las posibilidades de la renovación del REF en general y de la RIC en particular, llamando la prensa la atención sobre un aspecto en concreto que supuso titulares en los principales rotativos: ¡la posibilidad de invertir la RIC en el exterior! Y que ocasionó los rifirrafes de siempre entre los principales partidos políticos. A este tema voy a dedicar el siguiente punto.

2.5. ¿Es conveniente exteriorizar las inversiones de las dotaciones de la RIC?

En años pasados y en otra situación económica mucho mejor que la actual, planteé conjuntamente con el profesor Dorta Velázquez la posibilidad de exteriorizar la RIC en el apartado *La exteriorización de la RIC, ¿posibilidad o necesidad?* del capítulo 1 de la obra que publicamos hace ya diez años¹. Lo hacíamos en un contexto en el que creíamos acertado sacrificar recaudación tributaria en aras a una necesaria estabilidad económica y social en nuestro entorno geográfico más inmediato. Eran años de llegada masiva de inmigrantes en patera y de un crecimiento espectacular de la economía que nos inspiró a decir:

En este contexto hay que contribuir al desarrollo económico y social de nuestro entorno, por solidaridad, diríamos, pero también por propio interés si queremos mantener la privilegiada situación actual. Para ello tenemos que recurrir a todos nuestros recursos, y muchos de ellos están hoy encorsetados en la RIC, por lo que bienvenidos sean si contribuyen a la estabilidad económica y social de nuestra región, aunque sea invirtiéndose fuera, en la creación de un cinturón de prosperidad que polarice la inmigración y frene la llegada masiva de inmigrantes ilegales a Canarias.

Sin embargo, la situación actual es bien distinta. El problema principal en la sociedad canaria no es ya la llegada masiva de inmigrantes ilegales, sino la gran tasa de desempleo que hemos alcanzado. Ese y no otro es el enemigo a combatir, por lo que la exteriorización de la RIC pierde su sentido y hemos de concentrarnos en que todas las inversiones posibles se realicen en Canarias para generar empleo y riqueza en nuestra región. Estoy convencido de que la internalización de nuestra economía es necesaria y positiva, pero no ha de hacerse, por ahora, incentivando con la RIC las inversiones en el exterior, sino concentrando el esfuerzo en Canarias.

También se dijo, en ese cruce dialéctico propio de los políticos, que la exteriorización de la RIC estaba recogida en la propuesta marco que hizo el Parlamento de Canarias para la reforma del REF, pero como paso a explicar no es exactamente así:

El nº 242 del Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, de 26 de julio de 2012, recoge la Resolución aprobada por unanimidad del Pleno del Parlamento relativa a la renovación del REF para el periodo 2014-2020. Uno de los cinco objetivos o ejes de la reforma se refiere, efectivamente, al apoyo decidido a la internacionalización de las empresas canarias, con el que todos hemos de estar de acuerdo, como así también propugna la Comisión Europea para Canarias como región ultraperiférica. Este cuarto eje de la internacionalización es desarrollado tanto en las incentivos fiscales como económicos de la propuesta aprobada: desde el punto de vista fiscal, se señala la conveniencia de que la Deducción por inversiones en Canarias (DIC) se destine entre otras a las *Inversiones de las empresas canarias para fomentar las exportaciones de bienes y servicios, en particular en el África Occidental* (véase la diferencia de impulsar las inversiones que fomenten las exportaciones a África a invertir directamente en África con estímulos fiscales), sin que curiosamente

¹ La Reserva para Inversiones en Canarias. Un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional. Ediciones DAR, Las Palmas de Gran Canaria (2003).

El sacrificio del Estado a través de una menor tributación en los impuestos sobre beneficios forma parte esencial del REF e incluso los Presupuestos Generales del Estado de cada año cuantifican su efecto. Si este ahorro — asumido por el Estado — se atempera con las regularizaciones de la RIC efectuadas por la Inspección, entiendo que la recaudación resultante forma parte también del REF y por tanto debe ser compensada a Canarias con una fórmula eficiente

nada se diga respecto de la RIC, aunque creo que lo que se pregona para la DIC es también aplicable para la RIC. Sobre la Zona Especial Canaria también se hace una propuesta concreta relacionada con la internacionalización: *la ampliación de los actuales límites de base imponible para dar cabida a proyectos con proyección internacional que deseen usar Canarias como plataforma tricontinental.*

Desde el punto de vista del REF económico, también añade la Resolución parlamentaria *que la internacionalización de nuestras empresas es un factor de crecimiento clave, por lo que se considera necesario configurar instrumentos específicos que procuren una apertura hacia el exterior de las empresas canarias, lo que contribuiría a reducir nuestro déficit por cuenta corriente, fomentaría la aplicación de economías de escala y coadyuvaría en el desarrollo de nuestra área de influencia en el continente africano.*

Con todas y cada una de esas puntualizaciones parlamentarias, incluso con la tácita sobre las inversiones RIC que fomenten las exportaciones, estoy de acuerdo, pero sin que ello signifique, como hemos visto en los textos transcritos, que el Parlamento haya aprobado la propuesta de que la RIC se pueda invertir en el exterior.

2.6. La internacionalización de las RUP propuesta por la Comisión europea

También es conveniente que examinemos los documentos europeos que fomentan la internacionalización de las economías de las Regiones Ultraperiféricas (RUP) y por tanto de Canarias. Para ello hemos de comentar la Comunicación de la Comisión Europea de 20-6-2012 “Las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea: hacia una asociación en pos de un crecimiento inteligente, sostenible e integrador”, que se redacta con el objetivo de *ayudar a las RUP a ser más autosuficientes, más sólidas económicamente y más capaces de crear empleo sostenible, aprovechando las ventajas únicas que poseen y el valor añadido que aportan a la UE;* y cuya estrategia se vertebra en cinco ejes:

- la mejora de la accesibilidad al mercado único,
- el aumento de la competitividad a través de la modernización y la diversificación de sus economías,
- la mejora de la integración regional en las zonas geográficas respectivas,
- el refuerzo de la dimensión social de su desarrollo a través de la creación de empleo y la mejora de las capacidades y niveles educativos, y
- la integración de las medidas relativas al cambio climático.

El eje que nos interesa ahora destacar es el tercero: la mejora de la integración regional en las zonas geográficas de las RUP, que en el caso de Canarias es el África Occidental, y que ya incidía en él tanto Solbes en su Informe 2011², como lo hacíamos nosotros en 2003 con la expresión: *la creación de un cinturón de prosperidad* (en las costas africanas) *que polarice la inmigración y frene la llegada masiva de inmigrantes ilegales a Canarias*. La idea es simple y eficiente: las RUP son las mejores embajadas de la UE en las regiones geográficas en las que están enclavadas, por lo que hay que aprovechar esa situación para desarrollar su economía y prosperidad: han de integrarse mejor, no solo en el mercado único, sino también en su propia vecindad regional. Para ello han de establecerse planes coherentes con los objetivos de política exterior de la UE, en los que se continúe, por una parte, con la cooperación entre las RUP y sus vecinos para dar un impulso a las oportunidades económicas y con los acuerdos de comercio y pesca; y por otra, se fomentarán aspectos que ayuden al desarrollo económico conjunto, como las rutas aéreas y marítimas nuevas o más eficaces entre las RUP y sus vecinos, proyectos energéticos comunes, redes de comunicación electrónicas, PYME que operen a nivel internacional, y los instrumentos alternativos de resolución de litigios entre empresas, para dar una mayor seguridad jurídica a los negocios entre legislaciones distintas.

Con estas premisas establecidas por la Comisión Europea en junio de 2012 lo lógico era que la propuesta de los empresarios canarios en su visita otoñal de exteriorizar los efectos del REF fuese bien recibida por las autoridades europeas; por lo que en estos momentos, la incentivación de las inversiones canarias en el exterior no se ve frenada por la legislación comunitaria, todo lo contrario, pero sí por la alta tasa de paro que castiga a la población de las Islas.

2.7. Una posibilidad de financiación de la Comunidad Autónoma Canaria con las regularizaciones de la RIC efectuadas por la Administración

El aspecto práctico de tanta y tanta conflictividad tributaria ha sido el incremento notable de la recaudación estatal por el Impuesto sobre Sociedades a partir de la comprobación de las dotaciones y materializaciones de la RIC. En su día las empresas se ahorraron unos impuestos que han tenido que pagar posteriormente con los intereses de demora acumulados.

Ante esta situación no debemos olvidar que el sacrificio del Estado a través de una menor tributación en los impuestos sobre beneficios forma parte esencial del REF e incluso los Presupuestos Generales del Estado de cada año cuantifican su efecto. Si este ahorro —asumido por el Estado— se atempera con las regularizaciones de la RIC efectuadas por la Inspección, entiendo que la recaudación resultante forma parte también del REF y por tanto debe ser compensada a Canarias con una fórmula eficiente.

En pocas palabras, si el sacrificio que en su día asumió el Estado con Canarias por la aplicación del REF lo cuantificamos en 100 unidades monetarias y posteriormente la Administración Tributaria obliga a devolver a las empresas ayudas por 30, el sacrificio real ha sido 70, inferior al previsto y asumido en los PP. GG. del Estado. Estos recursos obligados a devolver a las empresas siguen siendo recursos REF y por tanto han de revertir en Canarias.

Creo que este tema debería estudiarse, cuantificarse y plantearse por el Gobierno de Canarias al Gobierno de la Nación.

2 Solbes Mira, Pedro. Las regiones ultraperiféricas europeas en el Mercado Único: la proyección de la UE en el mundo, 12 de octubre de 2011.

3. Análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa

3.1. El Tribunal Supremo y la RIC en 2013

Entramos ya en el estudio de la jurisprudencia más reciente relacionada con la RIC y lo hacemos con la emanada por el Tribunal Supremo (en adelante, TS).

Veinte han sido los pronunciamientos del TS que he analizado en el periodo 7 de diciembre de 2012 a 14 de octubre de 2013 (la última sentencia que se había publicado al 31 de diciembre de 2013 a la que tuve acceso), confirmando en la gran mayoría aspectos que ya había resuelto el Alto Tribunal en años anteriores relacionados con cuestiones genéricas como la actividad económica como única generadora de beneficios susceptibles de la RIC (5 sentencias), el límite cuantitativo para la casación (2 sentencias), la incongruencia omisiva, la indefensión y la inseguridad jurídica (5 sentencias) y la prescripción (4 sentencias); y también con cuestiones más específicas como las agrupaciones de interés económico y la inaplicación subsidiaria de la RIC cuando se rechaza la bonificación del 95% (vacaciones fiscales).

Si he de destacar alguna de las sentencias me inclino por la relacionada con la prescripción de febrero de 2013, que luego analizamos, que sienta el criterio del Tribunal en un tema tan conflictivo como la prescripción de la RIC, sobre todo después del cambio de criterio de noviembre de 2012 del TEAR de Canarias sobre esta materia.

3.1.1. La actividad económica como única generadora de rendimientos susceptibles de la dotación para el TS

Después del cambio legal producido en diciembre de 2006 es ya una cuestión pacífica que no todos los rendimientos obtenidos por una empresa son susceptibles de la dotación, sino que hay que excluir los generados por la venta de elementos no afectos a actividades económicas (las acciones en todo caso), los ingresos financieros (con ciertas matizaciones) y dividendos recibidos. Pero ha sido desde siempre un tema que ha generado numerosísimas actas de inspección cuyas liquidaciones, hasta catorce años después, siguen llegando al TS. Muestra de ellos son las sentencias que comentamos:

La **STS 10-1-2013 (Arcasañas, SL)**, considera que no hay actividad económica en la venta de inmuebles, ya que se produjeron un par de meses antes de contratar al empleado que exige (exigía) la normativa para que esa actividad de compra-venta se considere económica, pero sobre todo porque no se demostró que se realizase una actividad económica.

La **STS 28-1-2013 (Hoteles López, SL)**, no admite que la plusvalía obtenida en la venta de acciones sea beneficio de una actividad económica, por más que tanto la sociedad vendedora como su filial, de la que enajena los títulos, se dediquen a la explotación turística.

Tampoco admite la **STS 6-3-2013 (Agazal, SL)** que la plusvalía generada en la venta de acciones sea susceptible de la dotación, al igual que el beneficio de la venta de once apartamentos, que no estaban afectos a la actividad de restauración.

En relación con la pretendida actividad de promoción inmobiliaria, la **STS 21-6-2013 (García Bravo e Hijos, SL)** llega a la conclusión de que no existió dicha actividad, ya que no se había ejecutado obra alguna antes de la venta de los terrenos, solo habiendo solicitado la empresa los permisos correspondientes y encargado los proyectos

de urbanización. Niega también que dicha entidad pudiese acogerse a los tipos reducidos del Impuesto sobre Sociedades al no realizar actividad económica alguna.

Por último, la **STS 25-6-2013 (Herbania, SA)** niega que dicha entidad realizase una actividad económica, limitándose al arrendamiento de industria de unos apartamentos y a participar en otras sociedades, por lo que no podía dotar la RIC con los beneficios obtenidos en la enajenación de dichos apartamentos.

La importancia de esta sentencia es grande desde el momento en que respecto a la prescripción de la RIC el TEAR ha cambiado su criterio tradicional en noviembre de 2012 y ha endurecido considerablemente su postura, junto al TEAC, sobre la “imprescriptibilidad” de este incentivo

El resumen de estas sentencias es el mismo que venimos explicando en artículos anteriores: que la plusvalía de la venta de acciones, en cualquier caso, no es susceptible de la dotación, y que solo los elementos afectos a una actividad económica pueden generar beneficios susceptibles de la reserva.

3.1.2. La inseguridad jurídica, la incongruencia omisiva, la indefensión y los límites cuantitativos de la casación

A medida que hemos visto cómo los argumentos de fondo en relación con la RIC no prosperaban en las altas instancias judiciales, se han ido reforzando los argumentos relacionados con la tutela judicial efectiva, pero como veremos, con nulo efecto positivo para el contribuyente.

Uno de los aspectos que se vienen argumentando en los recursos en materia RIC es la existencia de “incongruencia omisiva” en los pronunciamientos de los Tribunales. La incongruencia omisiva —explico para los que no sean juristas— se produce cuando en una sentencia no se deciden todos los puntos objetos de debate, ni se da respuesta a una pretensión de las partes, pero siempre que el silencio judicial no pueda interpretarse como desestimación tácita, en cuyo caso ha de motivar la sentencia los fundamentos de su silencio al respecto, o al menos que la motivación de la respuesta tácita pueda deducirse del conjunto de los razonamientos de la decisión; y está incardinada dentro del derecho a una tutela judicial efectiva consagrada en el art. 24.1 de la Constitución Española. A ella nos referiremos tanto al comentar los pronunciamientos del TS como de la AN.

La **STS 10-12-2012 (persona física)** no admite que haya existido indefensión para el contribuyente por no haber presentado la Administración un informe que luego aportó en el TEAR, y lo hace con el razonamiento jurídico de que conforme al art. 253.3 de la Ley 58/2003, la Administración adjuntó con el expediente administrativo al TEAC un informe, quien dictó su resolución sin dar traslado del mismo al reclamante, produciéndose así un incumplimiento formal de la previsión reglamentaria, pero que no es suficiente para su indefensión, ya que pudo alegar y aportar sin limitación alguna lo que estimó conveniente.

En la **STS 21-3-2013 (Yupex Pirámide, SL)** no se admite el recurso de casación al no existir incongruencia omisiva en la sentencia de la AN al no haberse pronunciado sobre el informe de la mejora tecnológica aportado por el recurrente. El fundamento jurídico principal es que es suficiente que la sentencia se pronuncie categóricamente sobre las pretensiones formuladas, cabiendo por ello una respuesta global o genérica en atención al supuesto preciso, sin atender a las alegaciones concretas no sustanciales. Y en el aspecto concreto destaca que la sentencia

AN recurrida sí se refiere al Informe, aunque no lo considere suficiente para acreditar la mejora tecnológica, siendo la *ratio decidendi* de dicha sentencia que la parte no ha probado que la inversión discutida suponga una mejora tecnológica.

La **STS 18-6-2013 (Agazal, SL)** desestima el incidente de nulidad de actuaciones por la falta de tutela judicial efectiva e incongruencia omisiva al no motivarse por qué no sirven los rendimientos generados para la dotación de la RIC en la STS de 6-3-2013 (Agazal, SL) antes comentada (plusvalía venta de acciones), y lo hace en base a que dicha sentencia se remite a otras anteriores en que se analizaba también la venta de acciones.

Lo mismo ocurre en la **STS 15-7-2013 (Lopesan Touristik, SA)**, en la que se rechaza la casación de un largo recurso basado en la indefensión, concretamente por resultar vulnerados los principios de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad de la Administración, así como del principio de igualdad en la aplicación de la ley, como consecuencia de la labor interpretativa realizada, al margen del tenor literal del precepto regulador del incentivo fiscal; y en la sentencia **STS 25-6-2013 (Herbania, SA)**, que desestima el recurso basado en la infracción de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima en relación con la RIC, y en el cambio de criterio de la Administración Tributaria del año 2000 respecto a los beneficios que había admitido en años anteriores como susceptibles de la dotación. El cambio de criterio lo solventa diciendo *que no resulta arbitrario ni atenta contra la seguridad jurídica, dado que el nuevo criterio era el correcto en derecho*.

Finalmente, el TS recuerda en varias sentencias el límite de 600.000 euros que se ha de superar en la cuota discutida, rechazando así la casación de algún ejercicio en concreto de los planteados en el recurso: **STS 10-1-2013 (Lopesan Toiristik)** y **STS 6-6-2013 (Inverdix, SA)**.

3.1.3. La prescripción y la RIC para el TS

En relación con la prescripción de la RIC en personas físicas, concretamente respecto al mantenimiento en los balances de la reserva RIC, hay dos sentencias que conviene comentar, siendo la segunda de especial relevancia.

La compleja **STS 10-12-2012 (persona física)** considera que no se han comprobado ejercicios prescritos en el procedimiento inspector, sino que se ha constatado que la RIC no estaba en los balances del negocio individual que al 1-1-2003 se aportó a una sociedad. Sin embargo, si analizamos la sentencia nos encontramos con una situación que creo que el TS no ha examinado correctamente. La inspección dio comienzo en mayo de 2007 y el motivo principal de regularización es que en el balance al 31-12-2002 no figuraban correctamente las dotaciones RIC de años anteriores (se tendrían que haber regularizado en mayo-junio de 2003, por lo que no estaban prescritos esos años), pero el recurrente introduce una matización importante en el recurso de casación: que la RIC estaba ya mal dotada en los ejercicios 2000 y 2001, hecho que parece que acredita documentalmente, por lo que el incumplimiento se produce en un ejercicio que no puede ser comprobado por la Inspección al haber prescrito su derecho. Nada dice al respecto la sentencia (¿incongruencia omisiva?), sino que se concentra en fundamentar que existió un incumplimiento en 2002, ¿qué hubiese pasado si el incumplimiento se produjo en 2000 y 2001? En mi opinión, que el derecho a la regularización de la RIC había prescrito, tal como veremos en la siguiente sentencia.

También he de calificar de compleja la **STS de 19-2-2013 (persona física)**, donde se analiza otra aportación de negocio individual a una sociedad, con una regularización RIC millonaria basada en una circunstancia tan simple como que en el año previo a la aportación no figuraba la dotación RIC en el balance del negocio individual. Se regulariza ese año, que no estaba prescrito, por no mantenerse la RIC en los balances durante todo el tiempo en

que han de estar en funcionamiento los bienes afectos, pero ya se ocupa el recurrente de demostrar que en el año anterior (ya prescrito) tampoco figuraba la RIC en los balances, por lo que la regularización debió hacerse en ese año, habiendo por tanto prescrito el derecho de la Administración a su comprobación.

Por su importancia transcribo el final del fundamento tercero: *Conforme se deduce de la documentación obrante en el expediente - acuerdo de liquidación pág. 16 diligencia de 21 de noviembre de 2003, acuerdo de imposición de sanción (pág. 13)-, la propia Administración reconoce que ya en el ejercicio 1997 se produjo el incumplimiento de los deberes contables del RIC dotado en los ejercicios anteriores (1994, 1995 y 1996). Luego es al ejercicio en que se produjo dicho incumplimiento al que debe aplicarse la integración de la base imponible, y si dicho ejercicio estaba prescrito, no puede extenderse la regularización a un ejercicio posterior (1998), aunque sea en ese ejercicio posterior en el que se descubren los incumplimientos, ya que no es el descubrimiento del defecto el determinante de la fecha de la regularización, sino el de su efectiva producción, como claramente lo dice el mencionado precepto.*

Leyendo este lógico argumento, vemos cómo la sentencia anterior tendría que haberse resuelto por los mismos derroteros favorables al contribuyente si éste hubiese acreditado que el incumplimiento se produjo en un ejercicio prescrito. La importancia de esta sentencia es grande desde el momento en que respecto a la prescripción de la RIC el TEAR ha cambiado su criterio tradicional en noviembre de 2012 y ha endurecido considerablemente su postura, junto al TEAC, sobre la “imprescriptibilidad” de este incentivo.

Menos trascendencia tiene la **STS 10-10-2013 (Frontón Las Palmas, SL)** que inadmite el recurso de unificación de doctrina respecto a la prescripción en una comprobación que comenzó Gestión y luego continuó Inspección, ya que las sentencias de contraste no contemplaban ese hecho.

Tiene su importancia la **STS 14-10-2013 (Camino Blanco, SL)**, que admite la demanda del contribuyente y condena además a costas a la Administración en un caso en que el procedimiento de Inspección duró más de 12 meses y la AN había estimado que las dilaciones no eran imputables al recurrente, ya que había aportado la documentación sin que la Inspección hiciera constar en diligencia que era insuficiente. Había solicitado el libro mayor, documento que el TS dice que no es obligatorio llevar, por lo que su no aportación no puede considerarse una dilación, y otros listados que se aportaron, sin que en su momento dijese la Inspección que la documentación estaba incompleta. Quien recurrió en casación fue la propia Administración.

3.1.4. Dos casos singulares en el TS: las AIE y la inaplicación subsidiaria de la RIC si se rechazan las vacaciones fiscales

En la **STS 10-12-2012 (Cerro del Sur, SA)** se reafirma el criterio ya establecido que las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) pueden dotar la RIC, al ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, pero no sus asociados con las bases imponibles imputadas. He explicado con detalle esta circunstancia en uno de los capítulos del Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias (2012).

Y en la **STS 27-9-2013 (Iniciativa de Viviendas canarias, SA)** finaliza el recorrido un osado planteamiento que hemos seguido en instancias anteriores, tanto en esta entidad como en otras. Se trata de la aplicación subsidiaria de la dotación RIC si se rechaza la bonificación del 95% de las llamadas y finalizadas vacaciones fiscales. Así lo hizo constar la entidad en sus documentos y libro de actas, pero sin que el TS haya dado por buena la aplicación subsidiaria, ya que no se han cumplido todos los requisitos sustanciales de la RIC ni se ha efectuado una declaración

complementaria con la dotación en sustitución de la bonificación rechazada. En síntesis, que la previsión de dotar la RIC, que efectivamente hizo la entidad, no equivale a la dotación de la RIC.

3.2. La Audiencia Nacional y la RIC en 2013

Veintidós han sido los pronunciamientos de la AN que en relación con la RIC he analizado en el período diciembre 2012 a 28 de noviembre de 2013. Los temas más importantes que abordan se refieren a la actividad de alquileres (8 sentencias) y a la imposibilidad de dotar la reserva con las plusvalías obtenidas en la enajenación de activos (inmuebles y acciones) no afectos a una actividad económica (6 sentencias), continuando con los ingresos financieros (3 sentencias) y los dividendos (1). Todos ellos temas clásicos que hemos explicado en Crónicas anteriores, pero sobre los que he de puntualizar algunos nuevos aspectos; y también hay un semillero de cuestiones diversas como la prescripción, en cuatro modalidades diferentes (5 sentencias), la misión revisora de los Tribunales (2), el plazo para interponer recursos (2), la incongruencia omisiva (1), el arrendamiento de industria (1), la actividad de extracción de áridos (1) y algunos casos específicos sobre la dotación de la RIC (2 sentencias).

3.2.1. La actividad de alquileres en la AN: los requisitos de local y empleado como presunción *iuris tantum*, y el riesgo de la actividad

He venido explicando en los últimos años cómo el binomio RIC + alquileres se ha convertido en la actualidad en la principal fuente de conflictos de este incentivo, tomando el relevo de los beneficios destinados a la RIC. Las dotaciones RIC realizadas hasta el 31-12-2006 eran susceptibles de materializarse en bienes inmuebles destinados al alquiler, pero no las posteriores, por lo que los últimos inmuebles destinados a ese uso tuvieron que ser adquiridos antes del 31 de diciembre de 2010, fecha en la que también debieron entrar en funcionamiento y quedar sujetos a la obligación de permanecer en funcionamiento durante cinco años (2015). Por tanto, y a pesar de que las dotaciones de 2007 y años siguientes no se pudieron destinar a la inversión de inmuebles para alquilar, la actividad comprobadora de la Administración tributaria en relación con los inmuebles afectos a la RIC se prolongará hasta el año 2020.

En la **sentencia AN 31-1-2013 (Lurjucar, SL)** se niega que la entidad desplegara una actividad económica con los alquileres, ya que no lo probó adecuadamente, ni parece razonable que un solo empleado en Madrid pudiese gestionar sin desplazamiento alguno los inmuebles situados en Córdoba, Santander y Lanzarote, sin que además estuviesen muchos de ellos efectivamente alquilados.

La **sentencia AN 31-1-2013 (Teoranta, SL)** rechaza que el socio al cien por cien y administrador de la entidad pueda ser el empleado laboral que exige la actividad de alquileres para considerarse como económica, y refleja el criterio del TS de que no se ha acreditado debidamente que se realizase una actividad económica, lo que le hubiese valido a pesar de no tener empleados. En otras palabras, que los requisitos de local y empleado son una presunción *iuris tantum*, pudiéndose demostrar la realización de una actividad por otros medios.

Otra variante sobre la conceptualización de la presunción *iuris tantum* de los requisitos de local y empleado, que comparto, se produce en la **sentencia AN 7-3-2013 (Mirador Maspalomas, SL) de la misma sección 2ª de la AN** que la anterior, en la que la discusión se centra en si hay o no carga de trabajo suficiente para el empleado y el local, ya que la entidad solo alquila un local en Galicia y otro en Gran Canaria, considerando el recurrente que el TEAC se extralimita al exigir un requisito que la norma no señala, como es la existencia de una carga de trabajo mínima. La AN entiende que el TEAC no exige un nuevo requisito, sino que matiza la necesidad de la existencia

de una estructura empresarial mínima que haga posible el desarrollo de una actividad económica con los alquileres, que no ha quedado probada en el expediente (añadiendo además que el local para la gestión de alquileres estaba fuera de las Islas Canarias, en Santiago de Compostela, y que el empleado estaba dado de alta en la actividad de albañilería).

La existencia del “riesgo empresarial” es otro de los requisitos que ha empezado a exigir la Inspección de los tributos, pero creo que es fácil de probar si en realidad ha existido una actividad económica con los alquileres

En esta misma sentencia la AN rechaza que el socio único y administrador de la entidad pueda ser a su vez el empleado que exige la actividad de alquileres.

La sentencia AN 1-4-2013 (Costamar, SA) niega que exista actividad económica en el alquiler a una empresa vinculada de 90 apartamentos para que los explote, recibiendo una renta fija. Sin entrar en analizar si cumplía los requisitos de local y empleado, considera que no existe **riesgo** alguno en la actividad, por lo que no puede hablarse de una actividad empresarial. El arrendamiento lo califica como **arrendamiento de industria**, pero aun así considera que no se realiza una actividad económica.

Creo que hubiese sido más sencillo para la AN considerar que la vinculación de las partes era un impedimento para cumplir la normativa RIC antes que entrar en un tema obvio como el riesgo de la actividad, que siempre existe, ya que el arrendatario puede llegar a no pagar las rentas por las razones que sean. La existencia del “**riesgo empresarial**” es otro de los requisitos que ha empezado a exigir la Inspección de los tributos, pero creo que es fácil de probar si en realidad ha existido una actividad económica con los alquileres.

La **sentencia AN 3-5-2013 (Fuelanza SL)** dice que la empresa no pudo dotar la RIC con los ingresos obtenidos por alquileres, ingresos financieros y extraordinarios, y que tampoco fue correcta la materialización indirecta en otra mercantil que se limitó a alquilar las nueve viviendas a una sociedad que a su vez los subarrendaba, pero sin acreditar que realizaba una actividad económica. La AN vuelve a incidir en que se transfirieron **los riesgos empresariales** de la explotación al arrendatario; sin que pueda estar personalmente de acuerdo con esa apreciación, ya que en mi opinión el riesgo de que el arrendatario no le satisfaga la renta siempre existe. En realidad, lo que se transfirió fue la gestión de los arrendamientos, pudiendo suponer ello, a mi entender, la no realización de una actividad económica, salvo que se demuestre lo contrario.

Igual de problemática es la casuística abordada en la **sentencia AN 3-5-2013 (Sumagro, SL)**, en la que se niega la realización de una actividad económica con el arrendamiento, ya que parece que la entidad no tenía una persona dada de alta en la gestión de alquileres y compartía el local con otra empresa. Niega la existencia de un empleado por “deducción” (la demandante alegaba que alguien tenía que hacer las gestiones necesarias para el alquiler), siendo necesario acreditarlo con la aportación del contrato y el pago de las cotizaciones. Eso sí, advierte la AN (remitiéndose a una sentencia suya anterior) que el cumplimiento de esos requisitos queda supeditado a la efectiva realización de una actividad empresarial, que puede acreditarse por cualquier medio de prueba válido; pudiéndose descartar la condición de empresario de quien cuenta con local y empleado si se demuestra que, a pesar de ello, no realiza actividad empresarial alguna o, por el contrario, afirmarla en el caso de quien carece de uno y otro si se acredita por distintos medios de prueba que sí desarrolla dicha actividad.

La RIC ha de dotarse con el beneficio global del ejercicio, sin que sea posible dotarla solo con la plusvalía obtenida en la venta de un activo afecto a la actividad cuando se generaron pérdidas en la actividad normal

Sin embargo, analizada la resolución recurrida gracias a la amabilidad e interés de un compañero, la cuestión no es tan sencilla como plantea la AN, ya que la entidad sí tenía un empleado en la actividad de alquileres y lo que compartía no era un local, sino solo un teléfono y fax, pero al efectuarse un proceso de fusión empresarial la situación del empleado no quedó suficientemente clara. El TEAR había estimado la reclamación inicial, pero fue la Dirección General de Inspección quien recurrió su resolución ante el TEAC.

La **sentencia AN 10-5-2013 (Grupo Tara Continental, SL)** niega que pueda dotarse la RIC con los rendimientos obtenidos por el alquiler de tres inmuebles, que considera una simple cesión a terceros debido a la falta de pruebas sobre la realización de una actividad económica con su alquiler, llamando la atención de que uno de los tres contratos hubiese sido efectuado con la esposa del administrador de la entidad y que el local donde presuntamente se realizaba la actividad de alquileres fuese la vivienda de un familiar de los administradores.

Finalmente, en materia de alquileres, la **sentencia AN 28-11-2013 (Supermercados Bolaños, SL)** niega también la materialización en tres dúplex destinados al alquiler, alegando la empresa que contaba con empleado y local para dicha actividad, pero sin que las viviendas estuviesen alquiladas, ni tan siquiera amuebladas, llegando la AN a la conclusión de que la recurrente no desarrollaba la actividad de alquileres, ni percibía tampoco rendimientos por dicha actividad, por lo que no admite la materialización.

Después del análisis efectuado a las sentencias AN 2013 sobre los alquileres y la RIC podemos concluir sobre la gran conflictividad del binomio RIC + alquileres, el hecho de que los requisitos de local y empleado no son suficientes ni necesarios para acreditar que se realiza una efectiva actividad económica con los alquileres, lo que puede probarse por cualquier otro medio; y la cesión del riesgo empresarial con el arrendamiento, cuestión que como ya he expresado no comparto, ya que más que cesión del riesgo ha existido cesión de la gestión empresarial, al existir siempre el riesgo de no cobrar las rentas.

3.2.2. Las plusvalías obtenidas en la venta de inmuebles y acciones, y los ingresos financieros y dividendos, no son susceptibles de la dotación para la AN

Se abordan estas cuestiones, ya clásicas en el estudio de la RIC, en varias sentencias que solo vamos a señalar, ya que la conclusión en todas ellas es la misma que hemos visto en años precedentes: con las plusvalías obtenidas en la venta de elementos del inmovilizado no afectos a una actividad económica, considerándose como tal las acciones y participaciones en sociedades, los ingresos financieros generados en más de un año y los dividendos **no** puede dotarse la RIC:

- SAN 31-1-2013 (Lurjucar, SL), venta de solar e ingresos financieros
- SAN 10-5-2013 (Grupo Tara Continental SL), venta de parcela e ingresos financieros.
- SAN 25-7-2013 (La Lux Market, SL), venta de acciones

- SAN 17-10-2013 (Constructora Tasco 3000 SL), venta parcela
- SAN 14-11-2013 (Marestu SA), dividendos y venta de acciones
- SAN 28-11-2013 (Supermercados Bolaños, SL), venta solar que no se edificó e ingresos financieros.

3.2.3. Las dotaciones de la RIC en general en la AN

Tres de las sentencias AN analizadas se refieren a la dotación de la RIC, una de ellas, la **sentencia AN 27-6-2013 (Vista Pasitos, SL)**, negando que la extracción de áridos que realizaba la entidad fuese en realidad una actividad económica, limitándose la empresa a ceder a un tercero la explotación de la cantera, por lo que el beneficio obtenido en la venta de la misma no era susceptible de la dotación.

Las otras dos se refieren al cálculo de la dotación en aspectos diferentes. La **sentencia AN 11-7-2013 (Grupo Isolux Corsan SA)** señala una cuestión hoy en día evidente: que la RIC ha de dotarse con el beneficio global del ejercicio, sin que sea posible dotarla solo con la plusvalía obtenida en la venta de un activo afecto a la actividad cuando se generaron pérdidas en la actividad normal; y la **sentencia AN 28-11-2013 (Supermercados Bolaños, SL)** aborda en su fundamento séptimo el efecto de la regularización efectuada por la Inspección de la dotación del ejercicio 1998, que según la entidad demandante no debe minorar la base sobre la que se calcula la dotación máxima de la RIC del año 2002, pero que, como sabemos, dicha regularización va a generar un mayor impuesto sobre beneficios que implica un menor beneficio en el año en que se incoa el acta de inspección y por tanto una menor dotación de la RIC de ese periodo. Así lo manifiesta también la AN.

3.2.4. La incongruencia omisiva respecto a los pronunciamientos sobre la RIC; la misión revisora de los Tribunales y el plazo para interponer recursos

Analizo en este apartado tres cuestiones diferentes, pero que todas tienen relación con los aspectos que han de tener en cuenta tanto los Tribunales como los demandantes.

En la **sentencia AN 25-7-2013 (La Luz Market, SL)** se analiza en primer lugar la incongruencia omisiva denunciada en relación con la resolución del TEAC recurrida: la falta de motivación de la resolución del TEAC que no responde a ninguna de las alegaciones formuladas en el recurso de alzada, sino que se ha limitado a reproducir los argumentos del TEAR, así como que existe una total falta de motivación en dicha resolución en la que se acude a fórmulas vacías de contenido, abstractas y genéricas que pueden ser extrapoladas a cualquier caso. Sin embargo así no lo aprecia la AN porque su pretensión ante el TEAC fue la anulación de la resolución del TEAR y de la liquidación tributaria que se encontraba en su origen, y sobre ambas cuestiones sí se pronunció el TEAC.

Incluyo también en este apartado las llamadas de atención que hace la AN respecto al papel revisor de los Tribunales, que no pueden entrar en nuevas cuestiones no debatidas en instancias inferiores. A ellas se refiere la **sentencia AN 19-12-2012 (Alvatur, SL)**, en la que aprecia que no existen causas de anulación del acto recurrido, aunque sí de anulabilidad, pero que debieron invocarse en las reclamaciones administrativas previas y no ahora en el órgano revisor; y en la **sentencia AN 13-6-2013 (Inpro Insular, SL)**, en la que estima la demanda del contribuyente porque el TEAC analizó nuevas cuestiones que daba como válidas el TEAR, como que el activo era empresarial y que no existía vinculación entre las sociedades. Dice la AN que el TEAR estimó correcta la liquidación de Hacienda, pero que el TEAC no puede empeorar la situación de quién a él recurre (*reformatio in peius*). Resulta

inadmisible, continúa la AN, que el TEAC revise aspectos de la pretensión que, individualmente considerados, han sido objeto de estimación en la resolución del TEAR que en ella se revisa, pese a su insuficiencia, dada la naturaleza de la pretensión para conceder el éxito de disfrute de la reserva.

Me refiero ahora al plazo preclusivo para la interposición de recursos. En la **sentencia AN 23-5-2013 (Arari Inversiones Canarias, SL)** se alega por parte de la entidad que el Director del Departamento de Inspección de la AEAT estaba personado en el TEAR, por lo que no disfrutaba del doble plazo para interponer el recurso ante el TEAC y luego alegar, sino que debía de hacerlo todo al mismo tiempo. Sin embargo, la AN dice que no, que no ha de entenderse que estaba personado y por tanto que el plazo del que dispone es el de un mes para la interposición y de otro más para formular las alegaciones una vez requeridas; y en la **sentencia AN 17-10-2013 (Jansi Ka Rani, SL)** se estima la demanda, ya que la Administración tributaria recurrió una resolución del TEAR favorable al contribuyente, pero lo hizo ante el TEAC cinco días más tarde del plazo preclusivo de un mes.

3.2.5. La escisión como fórmula cuestionada para la subrogación de la RIC si no es aplicable el régimen fiscal especial

En la **sentencia AN 23-5-2013 (Aradi Inversiones Canarias, SL)** se analiza el siempre complejo proceso de las operaciones societarias incluidas en el régimen fiscal especial, concretamente de un proceso de escisión empresarial en el que las entidades que reciben los activos y pasivos se subrogan en el incentivo de la RIC. La Inspección había rechazado su aplicación por tres motivos: porque el patrimonio de la escindida se adjudicó directamente a los socios, porque la escisión no era proporcional ni constituían ramas de actividad y porque la finalidad era un propósito de fraude o evasión fiscal. Ello supuso, respecto a la RIC, que se entendiese incumplida su normativa respecto a la materialización y mantenimiento en sede de la entidad escindida, regularizándose las dotaciones efectuadas. Sin embargo, el TEAR entendió que a pesar de que el régimen fiscal especial no era aplicable sí era correcta la subrogación efectuada a efectos de la RIC, motivo por el que el Director del Departamento de Inspección de la AEAT recurrió ante el TEAC. La AN confirmó la resolución del TEAC de que la subrogación en los derechos y obligaciones de la RIC solo es posible en el régimen fiscal especial del art. 104 de la LIS, pero no en el régimen general de escisiones, por lo que al no aplicarse el primero no es posible que se produzca dicha subrogación respecto a las obligaciones de materialización y mantenimiento de la RIC, produciéndose así el incumplimiento de la normativa en sede de la entidad escindida.

3.2.6. La prescripción y la RIC para la AN

Diversas cuestiones respecto a la prescripción del derecho a comprobar la RIC se analizan en varias sentencias de la AN, pero sin que ninguna de ellas tenga la relevancia de los casos que analizamos anteriormente en el TS y posteriormente en el apartado del TSJC.

La **sentencia AN 7-3-2013 (Gebra XVII, SL)** estima la pretensión del contribuyente de que el procedimiento inspector duró más de doce meses, sin que las dilaciones fuesen imputables a la entidad recurrente, por lo que prescribió el derecho a la comprobación de un ejercicio. También estima la prescripción en la **sentencia AN 26-9-2013 (Gerlach Immobilien)**, en la que un acta sobre ingresos financieros no aptos para la RIC es recurrida ante el TEAC, quien ordena a la Inspección que determine qué ingresos son válidos para la dotación y cuáles no. La inspección tarda más de 6 meses en realizar ese procedimiento, por lo que la entidad alega la prescripción de los ejercicios afectados. El TEAC no admite esa prescripción, pero sí lo hace la AN, basada en el criterio del TS y en

sentencias propias anteriores, con el fundamento de que la Inspección tenía el plazo de 6 meses para ejecutar la resolución, por lo que al superarlos ha prescrito el derecho a liquidar los ejercicios que se vean afectados.

Sin embargo, la **sentencia AN 10-5-2013 (Grupo Tara Continental, SL)** confirma el criterio que ya he explicado en Crónicas anteriores respecto a que la liquidación de cualquier otra figura impositiva relacionada con el Impuesto sobre Sociedades, como pueden ser las retenciones, interrumpe la prescripción del ejercicio al que afecte respecto a todo el IS, incluida la RIC.

Hemos dejado para el final el análisis de otras dos sentencias relacionadas con la prescripción, en este caso con el art. 150.5 de la LGT: *5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

Las dos sentencias se saldan con el mismo resultado negativo para los contribuyentes:

La **sentencia AN 14-3-2013 (Hijos de Francisco López Sánchez, SA)** analiza la invocación que realiza la recurrente a la prescripción en base a la retroacción de las actuaciones inspectoras del art. 150.5 LGT, negando que sea de aplicación ese artículo, *ya que no cabe hablar de actuaciones inspectoras, a los efectos de la aplicación del indicado precepto y, en especial, del plazo máximo de resolución que en él se prevé, en los casos en que no se haya ordenado como tal una retroacción del procedimiento para la subsanación de los defectos formales apreciados (única hipótesis en que sería válida y admisible la retroacción de lo actuado), sino que lo que se ordena a la Inspección es que ejecute o dé cumplimiento a una resolución administrativa o judicial, con sometimiento a las reglas o bases que dicha resolución establezca;* sino que ha de aplicarse el supuesto previsto en el art. 66 del Reglamento de Revisión de actos tributarios (RD 520/2005, de 13 de mayo) que dispone en el apartado 2,2º que los actos de ejecución —de resoluciones económico-administrativas— no formarán parte del procedimiento en que tuviese origen el acto que se impugnó. En los mismos términos se pronuncia en la **sentencia AN 11-4-2013 (Islas Canarias, SA)**.

3.3. El Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC) y la RIC en 2013

Al contrario de lo que ha sucedido en los años precedentes, más han sido los temas relacionados con la RIC que han llegado a la Sala de Santa Cruz de Tenerife del TSJC que a la de Las Palmas. Por ello abordamos primero los temas tratados en la Sala de Tenerife.

Hemos analizado 24 sentencias publicadas en el mes de diciembre de 2012 y en los meses de enero a septiembre de 2013 por las dos Salas del TSJC, de las que cinco se refieren al recurso cameral con la dotación de la RIC en los

grupos de sociedades y en las empresas independientes, y el resto a temas diversos, sobre los que paso a comentar las cuestiones que me han parecido más importantes:

- **Sentencia TSJC TF 8-2-2013: actividad de alquileres y materialización en un coche Mercedes**

Considera que en la actividad de alquileres, para que se considere una actividad económica, han de cumplirse los requisitos de local y empleado, aunque la entidad no sea de mera tenencia de bienes, siguiendo así el cambio de criterio que el TSJC tuvo respecto a esta materia en los años precedentes.

Sobre la siempre difícil materialización en un vehículo de lujo, la sentencia dice que no ha quedado acreditado que sea necesario el vehículo para las relaciones públicas de la actividad inmobiliaria ejercida, ni que con esa inversión se haya mejorado la actuación empresarial. Me parecen argumentos coherentes para el rechazo de la materialización en este tipo de vehículos.

- **STSJC TF 19-2-2013: responsabilidad de los administradores por no pagar las actas de la RIC**

El Tribunal niega la responsabilidad subsidiaria de los administradores de la entidad que no pagó las actas de la RIC, porque a la fecha en que había que efectuar la materialización ya no eran administradores, sin que figure de manera clara en el expediente si la sociedad tenía derecho o no a dotar la RIC en los años en que sí fueron administradores.

- **STSJC TF 19-2-2013: arrendamiento de industria**

La sociedad que dota la RIC y que explota una clínica incumple la normativa RIC cuando cede la actividad en arrendamiento a otra sociedad, ya que deja de realizar una actividad económica con el arrendamiento de industria, a pesar de que se compromete a seguir invirtiendo en los activos necesarios para su explotación.

- **STSJC TF 14-3-2013: la prescripción por haber pasado más de cuatro años en el TEAR**

El TEAR notificó la resolución sobre la reclamación dos veces (pero en cinco días y no en tres como señala la normativa), pero no encontró la forma de notificarla y la depositó en secretaría. La empresa supo de ella cuando le embargaron los bienes, interponiendo en ese momento el correspondiente recurso ante el TSJC. El Tribunal dice que su presentación no es extemporánea, ya que la notificación del TEAR fue defectuosa, admitiendo la prescripción invocada por la parte recurrente al haber pasado más de cuatro años en el TEAR.

- **STSJC TF 15-3-2013: la prescripción del derecho a comprobar una materialización no efectuada**

En la Crónica de la RIC 2012 expliqué cómo el Pleno del TEAR había cambiado de opinión en el mes de noviembre sobre un tema tan complejo como la prescripción de este conflictivo incentivo y que en el mes de diciembre el TSJC publicaba una sentencia en sentido contrario al pretendido por el TEAR. En la sentencia de 15 de marzo de 2013 se vuelve a estimar la demanda con el razonamiento jurídico de que no se puede exigir el mantenimiento de una inversión que no llegó a realizarse, ya que se trata de una ficción sin cobertura legal en la normativa. En síntesis, que no puede comprobarse el mantenimiento de un bien en el año 2002 que no fue invertido en el último año de la materialización 2001.

Este criterio, que comparto, choca frontalmente con el nuevo criterio del TEAR de noviembre de 2012, que afirma que las inversiones no realizadas tuvieron que regularizarse voluntariamente al cuarto año de la dotación y si así no lo hizo el contribuyente, puede la Inspección regularizar la dotación en los cinco años de mantenimiento. Esta ficción legal es la que no comparte el TSJC en varias sentencias, siendo la comentada la última de ellas.

El TSJC dice con buen criterio que no hay incumplimiento de la normativa RIC por muerte de quien la dotó si los herederos continuaron la explotación y el mantenimiento de los activos

• STSJC TF 2-7-2013: la prescripción de la RIC en personas físicas

Con rapidez ha aplicado el TSJC el criterio del TS sobre en qué año ha de regularizarse un requisito sustancial de la RIC como es el de mantenimiento de la reserva en el balance. Se refiere concretamente a la Sentencia TS 19-2-2013 que comentamos en esta Crónica, diciendo que el incumplimiento por la desaparición de la RIC de los balances de una persona física (entendemos igualmente aplicable a las entidades jurídicas) se produce en el año en que desaparece de la contabilidad, y que si ese año está prescrito no puede regularizarse ya la dotación RIC efectuada, sin que sea válido que la Inspección lo haga en el siguiente ejercicio no prescrito por la misma circunstancia: por no figurar la RIC en los balances.

• STSJC TF 2-7-2013: la sucesión *mortis causa*

Uno de los incomprensibles asuntos que he venido denunciando en mis publicaciones era la imposibilidad de morirse de quien dotaba la RIC. Tal descalabro fue corregido —tras una alegación que redacté— en el tardío Reglamento que vio la luz en 2007 con efecto sobre las dotaciones de ese año y posteriores. Hasta ese momento, y además ratificado por sendas consultas de la DGT, la defunción del empresario que había dotado la RIC suponía la regularización de la RIC no materializada o de las materializaciones que no habían permanecido cinco años en funcionamiento. Todo un sinsentido en aquellos casos en los que los herederos continuaban la actividad económica y se subrogaban en los derechos y obligaciones fiscales del causante.

Sobre esta disfunción legal se había pronunciado la AN, pero de forma aislada y sin contundencia, haciéndolo ahora el TSJC, corrigiendo así un error de bulto que ni el legislador ni la propia Administración solucionaron hasta el 1 de enero de 2007. Pues bien, para los años anteriores a esa fecha, el TSJC dice con buen criterio que no hay incumplimiento de la normativa RIC por muerte de quien la dotó si los herederos continuaron la explotación y el mantenimiento de los activos. A pesar de que el cambio legal se produjo en 2007, es también aplicable esa posibilidad a los ejercicios anteriores, ya que es una aclaración a lo que la Ley 19/1994 no había puntualizado.

• STSJC TF 27-9-2013: local usado

La empresa alegó en la Inspección que el local no había sido usado, pero la Inspección se limitó a decir lo contrario solo en base a un recibo de consumo de electricidad durante cuatro meses antes de la compra. El TSJC dice que no es prueba suficiente para demostrar que el local era usado, estimando el recurso, ya que además entiende que ha existido mejora tecnológica al ampliarse la zona dedicada al público y a los trabajadores.

- **STSJC LP 27-12-2012: el TEAR no entra en el fondo del asunto**

Solo cinco sentencias RIC hemos podido analizar en el periodo diciembre 2012 a junio de 2013, publicadas hasta el 31 de diciembre de 2013, de las que únicamente cabe destacar, en mi opinión, esta sentencia de finales de 2012, en la que el Tribunal dice que aunque la empresa no haya realizado alegaciones en el TEAR éste hubo de entrar en el fondo del asunto y no limitarse a desestimar la reclamación. Sin embargo, entrando en ese fondo, el TSJC rechaza las pretensiones de la recurrente.

De todas las sentencias TSJC 2013 comentadas qué duda cabe que la tiene una mayor repercusión en la práctica profesional es la de 15 de marzo de 2013 respecto a la prescripción del derecho a comprobar una inversión no realizada, ya que como expliqué, el TEAR mantiene justo el criterio contrario, creando así una ficción legal que el TSJC no estima conforme a Ley, no solo en esta sentencia sino también en otra de diciembre de 2012.

3.4. Los Tribunales Administrativos y la RIC en 2013

Hay dos resoluciones del TEAC interesantes relacionadas con la RIC en 2013: por un lado, la resolución de 28-5-2013 sobre la actividad de alquileres y la resolución 5-9-2013 sobre las fusiones. Analicemos ambas.

La **resolución TEAC 28-5-2013** supone un cambio de criterio en relación con otra resolución de 20 de diciembre de 2012 al abordar los requisitos de local y empleado que exige la normativa para que la actividad de alquileres se considere una actividad económica, dando un apretón administrativo más a la interpretación de la presunción *iuris tantum* que supone el art. 27.6 de la Ley 35/2006: los requisitos, interpreta el TEAC, son necesarios, pero no suficientes. Es decir, si la actividad de alquileres no cumple con esos requisitos no se considera una actividad económica, pero aun cumpliéndolos no son suficientes, si se acreditase que no hay carga de trabajo que justifique ambos requisitos.

Supone el cierre del círculo administrativo en la interpretación de los tan discutidos requisitos de local y empleado: si no se cumplen, no hay nada que hacer; y si se cumplen, aún es posible negar la realización de una actividad económica en base de que no hay carga de trabajo suficiente que los justifique. Algo así como la cuadratura del círculo.

Basa su criterio en las sentencias del TS al respecto, reconociendo que no son nada claras y que un día dice una cosa y al siguiente otra. Evidentemente no lo dice con tanta brusquedad, pero en el fondo es eso. No obstante, no puedo compartir su criterio sobre el fondo de la cuestión, ya que de las sentencias del TS y la AN más recientes que hemos analizado en esta Crónica y en la anterior, se desprende —o al menos así lo interpreto personalmente— que el factor principal es demostrar que se realiza una efectiva actividad económica con los alquileres y el secundario que se cumpla o no con los requisitos que señala la normativa aplicable. Si se prueba la efectiva realización de una actividad económica, el camino queda expedito tanto para la dotación como la materialización (de las dotaciones hasta 2006) de la RIC, si no, hay que entrar a valorar el cumplimiento de los requisitos de local y empleado. Esa es mi postura.

Se trata de una resolución extensa, en la que se aborda la cuestión que nos interesa en el fundamento decimotercero para analizar si la aportación de una serie de inmuebles alquilados (en los que no concurren los requisitos de local y empleado) es o no una rama de actividad, ya que la Inspección consideró que no se explotan como una actividad económica, en base a que:

Los Acuerdos de liquidación interpretan estos requisitos, en síntesis, como mínimos pero no necesariamente suficientes, ya que, siguiendo la doctrina del TEAC, si no hay una carga de trabajo real su concurrencia podía calificarse de innecesaria y artificial, sin que haya actividad real. Concluyen que los requisitos anteriores debían cumplirse de forma inexcusable, lo que no significaba que se trate de una presunción iuris et de iure, pues esto implicaría afirmar que existiendo local y persona no cabría discutir la naturaleza de la renta. Al contrario, lo que afirma el TEAC, y en el mismo sentido corroboran distintas consultas de la D.G.T., es que la ley ha exigido una infraestructura mínima con carácter inexcusable.

Las sentencias del TS no aclaran suficientemente la cuestión planteada, lo importante es demostrar que se realiza una actividad económica con los alquileres, quedando así relegado a un segundo plano el cumplimiento de los requisitos denotados: una presunción iuris tantum con todas sus consecuencias probatorias

Las sentencias del TS que analiza son varias, pero curiosamente, muchas de ellas se refieren al caso en que el propio contribuyente es el que tiene interés en demostrar que no realiza una actividad económica y no al revés como sucede en la mayoría de los casos: "(...) Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio (...)".

Concretándonos al hecho de si los requisitos de local y empleado son necesarios, pero no suficientes, el TEAC cita tres sentencias del TS para mantener ese criterio: *Así, en tres casos semejantes, en los que se discute si el arrendamiento o compraventa de inmuebles realizado sin contar con local y empleado puede considerarse como una actividad económica que permita la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias, se considera que la regla a la que nos venimos refiriendo son requisitos necesarios.*

Las sentencias citadas para defender ese criterio son las SSTs 29-9-2011, 29-5-2012 y 9-7-2012, aunque también señala el TEAC otra que parece decir lo contrario: la STS 7-9-2012. Por tanto, admite que no hay un criterio único del TS, que la jurisprudencia que analiza no es concluyente sobre esta cuestión, por ser poco concreta y recaer sobre casos en los que el precepto no era de aplicación, *o bien se inclina mayoritariamente por afirmar que para que el arrendamiento de inmuebles sea una actividad económica es requisito necesario que para su desempeño y organización se utilizan un local y un empleado en los términos dispuestos por el precepto.*

Concluyendo el TEAC que ambos requisitos son necesarios, pero no suficientes para acreditar la realización de una actividad económica con los alquileres:

A la vista de lo expuesto, este TEAC considera que debe mantenerse, por resultar así de la Jurisprudencia del Alto Tribunal, el criterio que tradicionalmente ha venido manteniendo, expuesto en Resoluciones como la de 8 de noviembre de 2.007 (R.G. 1180/2006), 19 de diciembre de 2007 (R.G. 957/2006) o de 3 de diciembre de 2009 (R.G. 254/2006), a tenor de las cuales se entiende que el precepto de referencia, en su intento por objetivar la calificación del arrendamiento como actividad económica, determina que "únicamente" se califique como tal si concurren las dos circunstancias citadas,

como indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos.

Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, debe confirmarse la posición de la Inspección.

A mi entender, y compartiendo la apreciación del TEAC de que las sentencias del TS no aclaran suficientemente la cuestión planteada, lo importante es demostrar que se realiza una actividad económica con los alquileres, quedando así relegado a un segundo plano el cumplimiento de los requisitos denotados: una presunción *iuris tantum* con todas sus consecuencias probatorias. Así se desprende de la lectura de la STS 5-7-2012 (Bussol), la SAN 22-11-2012 (Montebalido, que admite un empleado a tiempo parcial), la SAN 31-1-2013 (Teoranta), que cita la STS de 5-7-2012, y la SAN 3-5-2013 (Sumagro).

Por último, la **resolución TEAC 5-9-2013** es menos compleja que la anterior, pero también sorprendente, ya que en una fusión con reservas RIC realizada en 2005 la absorbente no incorpora en su balance la RIC de la absorbida (que puede dejar de hacerlo si se refiere a ella en la memoria) ni deja constancia en su memoria. Ya hemos analizado esta cuestión con profundidad en obras anteriores, pero lo que me interesa destacar aquí es que el TEAC rechaza la aplicación del incentivo de la RIC del que disfrutó la entidad absorbida por no figurar en la memoria de la absorbente, y además, considera aplicable la sanción de 200 euros por cada dato omitido en la memoria previsto en el art. 93.4 del TRLIS (para el régimen especial de fusiones). Fuego cruzado y sanciones mercantiles. Veremos qué dice la AN en el futuro.

4. Conclusiones

Finalmente, las principales conclusiones que extraigo del proceso del REF en su adecuación normativa; y de la jurisprudencia de la RIC en 2013 son:

Primera: el 31 de diciembre de 2013 era la última fecha para dotar la RIC, pero la tardanza en la publicación de las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020 hizo que la Comisión Europea prorrogase las ayudas estatales del periodo 2007-2013 hasta el 30 de junio de 2014, y que con buen criterio la Dirección General de Tributos haya prorrogado sus efectos hasta el 31 de diciembre de 2014. Por tanto, con los beneficios generados en actividades económicas en 2014 podrá nuevamente dotarse la RIC.

Segunda: se ha cuestionado en la prensa en el año 2013 si las inversiones afectas a las dotaciones de la RIC pueden exteriorizarse en los países de nuestro entorno geográfico, apoyada dicha pretensión en la internacionalización de la economía de las Regiones Ultraperiféricas propiciada por la Unión Europea, pero mi opinión es que la alta tasa de desempleo que azota Canarias lo desaconseja. Se puede exteriorizar la RIC, pero no se debe.

Tercera: sigue la amplia conflictividad en la interpretación de este incentivo, reinterpretándose sus siglas RIC como el Riesgo de Invertir en Canarias. Los dos puntos en los que se focaliza la litigiosidad en la actualidad son la actividad de alquileres y la prescripción, sin que los Tribunales de Justicia hayan sentado un criterio único y clarificador al respecto.

Cuarta: el Tribunal Supremo ha sentado en 2013 una de las claves en la discutida prescripción de la RIC. Lo hace en el contexto del mantenimiento de la reserva en el balance, concluyendo que si en un año se produjo el

incumplimiento de la normativa RIC y ese año está prescrito no puede extenderse la regularización a un ejercicio posterior.

Quinta: la Audiencia Nacional aclara algo al respecto de la presunción *iuris tantum* de los requisitos de empleado y local aplicable a la actividad de alquileres para que se considere una actividad económica, diciendo que lo principal es que se demuestre que se realiza una efectiva actividad económica y lo secundario que se cumpla con los requisitos de local y empleado.

Sexta: el Tribunal de Justicia de Canarias insiste en un tema lógico relacionado con la prescripción, que no comparte ni la inspección ni los Tribunales Económico-Administrativos: que no puede exigirse el mantenimiento de lo que no se ha invertido, por lo que la prescripción de la RIC ha de contarse a partir del ejercicio en que debió regularizarse la no inversión. También es relevante su criterio que antes del 31 de diciembre de 2006 tampoco podía considerarse como incumplimiento de la normativa RIC la muerte de quien la había dotado si sus herederos cumplían sus requisitos. Comparto ambos criterios.

Séptima: el Tribunal Económico Administrativo Central interpreta que los requisitos de local y empleado constituyen efectivamente una presunción *iuris tantum*, pero debiéndose aplicar los requisitos como necesarios pero no suficientes. Es decir, que si no se cumple con los requisitos de local y empleado no hay actividad económica con los alquileres, y si se cumplen hay que acreditar además que hay carga de trabajo para ambos. Más me preocupa su convencimiento de que no basta con acreditar que se realiza una efectiva actividad económica, como se desprende de algunas sentencias del TS y de la AN.

En fin, “el cuento de nunca acabar”.



