

CRÓNICA DE LA RIC 2020. LA FISCALIDAD DE LAS COMUNIDADES DE BIENES QUE REALIZAN UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL ¹

Salvador Miranda Calderín

Director de la Cátedra de Régimen Económico y

Fiscal de Canarias de la ULPGC

Miembro de la AEDAF

(España)

Cómo referenciar: Miranda Calderín, S. (2021). Cónica de la RIC 2020. La fiscalidad de las comunidades de bienes que realizan una actividad empresarial. *Revista Técnica Tributaria* (133), 229-264.

¹ Ponencia impartida en las Jornadas Regionales de AEDAF en Meloneras, celebradas el 23 de febrero de 2021.

SUMARIO

Introducción

1. La fiscalidad de los miembros de las comunidades de bienes que realizan una actividad empresarial

1.1. El estado de la cuestión

1.2. La doctrina administrativa de la DGT respecto a las comunidades que realizan actividades empresariales

1.3. Las resoluciones de los Tribunales económicos-administrativos

1.4. Las sentencias del TSJ de Canarias

1.5. La jurisprudencia del TS y de la AN sobre los incentivos aplicables a los comuneros de las comunidades de bienes

1.6. Cuadros de criterios y cuestiones a tener en cuenta

2. El mantenimiento de las inversiones a través de la materialización indirecta cuando quien dota la RIC ha cesado en su actividad

3. Los cambios *in extremis* en la legislación e interpretación RIC durante 2020

4. Conclusiones

Introducción

Dedico la Crónica de este año a analizar tres cuestiones: (i) la tributación de las comunidades de bienes que desarrollan una actividad empresarial, más concretamente, la fiscalidad de los comuneros que forman parte de estos entes contemplados en la legislación civil y tributaria (ii) los efectos del cese en la actividad económica en Canarias durante la fase de mantenimiento de las inversiones afectas a la RIC a través de la denominada materialización indirecta, y (iii) los cambios legales e interpretativos de 2020 en este incentivo fiscal. Tres cuestiones que han tenido un reflejo notable en la doctrina administrativa, jurisprudencia de 2019 y 2020 y la última amplia repercusión en la prensa local. Analizaré los tres asuntos monográficamente, remontándome al pasado para ver su evolución y llamando la atención sobre la alta conflictividad que suponen, como siempre, los criterios adoptados por la Administración Tributaria, y la importancia de los cambios legales publicados.

(i) Las comunidades de bienes representan en España la tercera forma más habitual de realizar una actividad económica después de los empresarios individuales y las sociedades de responsabilidad limitada. Es una figura jurídica habitual en nuestra economía, que tiene la ventaja de no estar sometida a rígidas normas. Se regulan en el Código Civil (CC) y existen desde el momento en que más de una persona pone a disposición de la actividad que realizan su capital (dinero o bienes) y/o su trabajo. Ejemplos de ellas lo tenemos por doquier: en el bar de la esquina explotado por dos hermanos, en la nueva boutique de pan que han abierto dos amigos o en la peluquería que acaba de cerrar por la pandemia y que regentaban madre e hija. También existe comunidad en la sociedad de ganancias, en las herencias yacentes, en las sociedades civiles no inscritas y en el edificio de cinco apartamentos destinado al alquiler propiedad de tres socios. En el ámbito inmobiliario, una práctica cada vez más habitual es la de adquirir locales en un centro comercial y encargar su explotación a través de un modelo cerrado a la comunidad de explotación del centro, que a su vez encomienda su gestión a una junta formada por el promotor y otras personas que se encargan de todo lo relacionado con la actividad de arrendamiento y explotación del centro. La mayoría del resto de comuneros que no están en la junta casi se limita a recibir el importe del arrendamiento y aprobar o rechazar la gestión una vez al año.

En el ámbito tributario esta figura no está sujeta al Impuesto sobre Sociedades (IS), sino al régimen de atribución de rentas previsto en la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), en el que la comunidad no tributa, sino que atribuye sus rendimientos a sus comuneros en proporción a su porcentaje de participación en la comunidad. Los comuneros sí tributan en el IRPF o en el IS por los rendimientos atribuidos. Hasta 2013 la explotación de las comunidades de bienes era una cuestión pacífica a efectos de la reserva para inversiones y la deducción por inversiones en Canarias (RIC/DIC) relacionadas con el desarrollo de actividades económicas: si la comunidad realizaba una actividad económica, los comuneros se atribuían un rendimiento económico, con el que a su vez podían dotar la RIC o beneficiarse de la DIC. Lo mismo ocurría cuando se materializaba la RIC en un inmueble o parte de él que se explotaba a través de una comunidad de bienes. Si la comunidad realizaba una actividad econó-

mica con los inmuebles, se entendía que la inversión era correcta a efectos de la materialización RIC. Precisamente en la comprobación administrativa de estos incentivos fiscales es donde han existido importantes controversias que explicamos con todo detalle en el epígrafe 1.

(ii) En relación con el segundo asunto, el mantenimiento de las inversiones, claro es que los incentivos del REF se idearon para fomentar la actividad económica en Canarias, pero también para expandirla con nuevas fórmulas jurídicas como la denominada materialización indirecta. A través de este mecanismo es posible materializar las dotaciones RIC en proyectos desarrollados por otras sociedades que vayan a invertir en casos permitidos por la normativa. Así se ha dinamizado la economía canaria con muchos ejemplos puntuales: desde las iniciales emisiones de bonos por las corporaciones locales para financiar proyectos diversos hasta la financiación con fondos RIC de edificios públicos (ULPGC), rehabilitación privada de hoteles y los más recientes campos de generadores de energía eólica. Se parte de un presupuesto base, que el empresario o la entidad que dota la RIC desarrolla su actividad en las Islas, permitiéndole luego otras alternativas de materialización previstas en el art. 27.4 D de la Ley 19/1994. Con posterioridad, el empresario individual fallece, se jubila o cesa en su actividad, pero es indudable que los efectos dinamizadores en la economía canaria se han conseguido ya y que sus fondos RIC siguen generando riqueza en el archipiélago a través de los proyectos antes indicados. Lo mismo decimos de entidades que por una causa u otra cesen en sus actividades en Canarias, pero mantienen las participaciones en aquellas sociedades que han realizado inversiones. Sin embargo no opina igual la Administración Tributaria y viene regularizando sistemáticamente la RIC en el caso de que quien la dotó cese en su actividad, aunque las inversiones continúen en funcionamiento los cinco años preceptivos en sede de otras sociedades o corporaciones a través de la materialización indirecta.

(iii) Los efectos de la pandemia en la economía canaria y la rigurosa interpretación de la normativa RIC hicieron necesario que en 2020 se matizase una cuestión esencial para efectuar la dotación RIC en el IS sin haberse aprobado las cuentas anuales, y que se modificase por pasos e *in extremis* dos cuestiones relacionadas con el plazo de las inversiones anticipadas y con la prórroga un año más de la materialización de la dotación RIC 2016. Analizaremos las tres cuestiones en el epígrafe 3.

1. La fiscalidad de los miembros de las comunidades de bienes que realizan una actividad empresarial

La comunidad de bienes como forma jurídica de explotación de cualquier tipo de negocio legal ha convivido pacíficamente con modelos más convencionales como la gestión directa de medios humanos y de capital por su titular persona física o entidad jurídica. Existe comunidad de bienes en general cuando la propiedad de una cosa o derecho pertenece *pro indiviso* a varias personas (art. 392 CC), siendo los beneficios y las cargas proporcionales a sus respectivas cuotas de participación. En ningún caso el CC otorga personalidad jurídica propia a las

comunidades², sino que operan con la correspondiente a sus miembros o comuneros. El caso más extendido es el de la comunidad de propietarios de un edificio de viviendas. Esta versión estática de la comunidad es la que está expresamente regulada en el CC, si bien en muchos casos ha evolucionado hacia concepciones más mercantilistas, previstas implícitamente en el Código de Comercio (Cc). No se regulan las comunidades de bienes en la norma marco mercantil, por lo que se había previsto una normativa específica en el anteproyecto de Código Mercantil de 2014. Mientras, las comunidades de bienes que titularizan la explotación de un negocio están en un limbo entre las comunidades del CC y las sociedades mercantiles, identificadas por parte de la doctrina como sociedades irregulares (aquellas constituidas como sociedades pero sin haberse inscrito en el Registro Mercantil). En este sentido, se ha escrito:

*En definitiva, y de acuerdo con la doctrina científica, la del Tribunal Supremo y la de la Dirección General de los Registros y del Notariado, las comunidades que ejercen actividades empresariales se consideran sociedades desde el momento que los contratantes se obligaron a poner en común determinados bienes con intención de obtener un lucro. Son mercantiles por su objeto, puesto que desarrollan una actividad constitutiva de empresa bajo una razón unificada en el tráfico. Y la relación societaria es calificable como irregular, por su falta de inscripción*³.

La mención en el anteproyecto de Código Mercantil de 2014 a la «comunidad de empresa» supone un avance en su regulación, pero no sabemos en qué sentido se legislará finalmente. Mientras, las comunidades de bienes de explotación continúan su marcha, siendo después de la titularidad individual del negocio y de la sociedad de responsabilidad limitada la tercera forma más extendida de gestión de empresas en España⁴.

Su mínima previsión en el C.C y en el C. c. no ha impedido, como vemos, el acentuado desarrollo de las comunidades de bienes en la actividad económica, razón de que desde el punto de vista tributario y laboral hayan sido admitidas y reguladas. Ambos ordenamientos prevén y regulan la figura de la comunidad como titular de un negocio, otorgándole un número de identificación fiscal y señalándole las obligaciones como empleador, obligado tributario a realizar retenciones fiscales y cumplir determinadas formalidades, etcétera.

La regulación fiscal es la que nos interesa destacar en este artículo. El art. 35 de la Ley General Tributaria señala que tendrán la consideración de obligados tributarios *las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades, que carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición*.

La Ley del IRPF no conceptúa a las comunidades de bienes como contribuyentes (art. 8.3), pero indica que *las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los... comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo a lo*

2 Las leyes especiales sí lo hacen, como sucede con las comunidades o heredades de aguas, que sí tienen personalidad jurídica propia.

3 Muñoz Delgado, C. (2016). "Comunidades que ejercen actividad empresarial". Revista de Derecho UNED, n.º 18.

4 Directorio Central de Empresas (DIRCE). Cita de Muñoz Delgado (2016).

establecido en la Sección 2ª del Título X de esta Ley. Es precisamente en el régimen especial previsto en esa sección donde se regula el denominado régimen de atribución de rentas (artículos 86 a 90), aplicable, entre otras, a las comunidades de bienes, cuyas rentas se atribuirán a los comuneros, quedando no sujetas al IS (art. 87.3). Señala el art. 88 una cuestión de importancia en la materia que abordamos: que las rentas atribuidas a los comuneros tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan. Si la comunidad realiza una actividad agraria o una actividad empresarial, los rendimientos atribuidos a los comuneros tendrán la naturaleza de rentas agrarias o empresariales; si realiza una actividad de arrendamiento de inmuebles, los rendimientos tendrán la naturaleza de capital inmobiliario, y si gestiona una cartera de valores, los rendimientos atribuidos tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario. No obstante, y como veremos, la claridad del precepto no es la que se aplica en la actualidad en numerosas ocasiones, debido a la interpretación que ha hecho la Administración Tributaria y que ha sido ratificada en numerosas ocasiones por los Tribunales económicos-administrativos e incluso por los de Justicia.

Volviendo al guion establecido, el hecho de que las comunidades de bienes no tributen en la imposición directa, sino atribuyan a sus comuneros la renta generada no impide que los terceros que satisfagan algún tipo de rendimiento a estos entes deban cumplir con sus obligaciones de retenedor o de ingreso a cuenta (art. 89.2). Así ocurre, por ejemplo, con el arrendatario que satisface la renta a una comunidad de explotación, que está obligado a retener e ingresar el 19% de su importe. Y ello con independencia de que sus miembros sean personas físicas o jurídicas, sujetos por tanto al IRPF o al IS en cuanto a los rendimientos atribuidos. Eso sí, la retención o ingreso a cuenta se deducirá posteriormente en la imposición personal del comunero en la misma proporción que se le atribuye las rentas.

Las comunidades de bienes han de cumplir todas las obligaciones tributarias en los impuestos respectivos, desde soportar y repercutir el IVA o el IGIC en sus relaciones con proveedores y clientes hasta retener en sus pagos a trabajadores, profesionales y arrendadores. Las comunidades de explotación tienen también que cumplir determinadas obligaciones de información con la AEAT, entre ellas la presentación del modelo 284 en el que se relacionan e identifican sus comuneros y se les atribuye a cada uno el porcentaje de la renta generada que le corresponde, y la presentación del modelo 347 de operaciones con terceros.

En el IS, las comunidades de bienes que realizan actividades empresariales no se consideran contribuyentes, pero el art. 6 regula la atribución de rentas, señalando que las rentas correspondientes a las comunidades de bienes y demás entes regulados en el art. 35.4 de la LGT, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los comuneros de acuerdo con lo establecido en la Ley del IRPF, no tributando por tanto en el IS.

En síntesis, las comunidades de bienes que realizan actividades económicas no están suficientemente reguladas en el CC y en el Cc. Dicho déficit de reglamentación no les impide ser la tercera forma elegida en España para desarrollar actividades empresariales, a continuación de los empresarios individuales y sociedades de responsabilidad limitada. El ordenamiento laboral las reconoce

como empleadores, y el tributario, a pesar de no tener personalidad jurídica, o quizás por ello, les señala determinadas obligaciones sustanciales y formales, y un sistema especial de atribución de los rendimientos generados a sus comuneros en proporción a su porcentaje en la comunidad. No son contribuyentes en el IS ni en el IRPF, pero ambos prevén el concepto de imputación de renta en el art. 6 (IS) y en los artículos 2 y 6.2.e). Señala el IRPF que sus rentas se atribuirán a los comuneros (art. 8.3) y regula específicamente el régimen de atribución en los artículos 86 a 90.

1.1. El estado de la cuestión

Durante muchos años la forma en la que habían de tributar los comuneros de las comunidades de bienes que realizan actividades empresariales fue pacífica, lejos de lo que ocurrió con las comunidades o heredades de aguas en Canarias, que fueron sometidas a un tortuoso peregrinaje hasta que el legislador decidió regular recientemente la vía en que debía aplicarse la exención contemplada en la Ley especial y en la normativa tributaria. Y ambos tipos de comunidades sufrieron un importante varapalo en cuanto a la interpretación de cómo debía aplicarse su normativa específica al ser objeto de comprobación administrativa, más específicamente cuando la Administración Tributaria cuestionó los beneficios fiscales que podían disfrutar las comunidades y sus comuneros. Se discutió entonces quién podía disfrutar del incentivo de la RIC: si la comunidad o heredad de aguas o el comunero, qué naturaleza tenían las rentas que recibían los comuneros, etc. El mismo proceso ha ocurrido años después con las comunidades de bienes que realizan una actividad económica —si bien estas tributan en sede de sus comuneros por el régimen de atribución de rendimientos—, disputándose nuevamente la Administración Tributaria la naturaleza de las rentas que perciben los comuneros y si son aptas o no de dotar la RIC de los comuneros, además de controvertir adicionalmente si los bienes de los comuneros aportados a la explotación económica se entienden o no afectos a una actividad económica. Y lo que podría ser obvio no lo es tanto desde el momento en el que la Administración Tributaria y la Dirección General de Tributos (DGT) empezaron a distinguir entre comuneros que efectivamente participan en la gestión de la comunidad y los que no lo hacen. A los primeros se les permite dotar la RIC con los rendimientos empresariales que reciben y considerar a efectos de la materialización que sus bienes están afectos a una actividad económica, mientras que a los segundos ni una cosa ni otra, y lo que es más grave, calificando las rentas que reciben de la comunidad como rendimientos de capital mobiliario.

Paradigma de que la innovación constante de la Administración en la interpretación más restrictiva posible en la aplicación de los incentivos perjudica notablemente el desarrollo de los incentivos REF es que en el extenso Informe de diciembre de 2000 de la Comisión que estudió los problemas surgidos en la aplicación de la RIC (incluido en la consulta vinculante de 25-4-2001) se aborda extensamente la dotación con los rendimientos imputados a los comuneros por las comunidades. No hay una sola palabra limitando la naturaleza de los rendi-

mientos empresariales en función de que intervengan los comuneros más o menos en la comunidad⁵.

Son ahora muchas las inspecciones que han terminado en actas de disconformidad por rechazar las dotaciones y materializaciones RIC efectuadas por los comuneros, y muchas las consultas vinculantes evacuadas por la DGT y las resoluciones del Tribunal económico administrativo regional de Canarias (TEARC) y las del central (TEAC) en el mismo sentido. Comienza ahora a pronunciarse la Audiencia Nacional (AN), mientras que el Tribunal Supremo (TS) lo ha hecho ya, pero puntualmente y hace años.

A nivel estatal, al no existir la RIC, la cuestión no ha sido analizada por la doctrina científica, si bien se ha hecho eco de la nueva circunstancia de tener que probar si los comuneros participan o no directamente en la gestión de la comunidad a la hora de calificar la naturaleza de los rendimientos que reciben⁶.

Por ello analizaremos en los siguientes apartados los pronunciamientos más recientes de la doctrina administrativa representada por las consultas vinculantes de la DGT, las resoluciones de los tribunales económicos-administrativos, las sentencias de la AN y la jurisprudencia que ha ido sentando el TS.

1.2. La doctrina administrativa de la DGT respecto a las comunidades que realizan actividades empresariales

He preferido seguir el orden cronológico para examinar la evolución del criterio de la DGT respecto a la fiscalidad de los miembros de las comunidades de bienes, centrándome en el aspecto que más nos interesa: la forma de tributación de las comunidades y de los comuneros en la imposición directa —dejando de lado las diferencias con las sociedades civiles y toda la doctrina que generó ese asunto a raíz del cambio legislativo de 2014 en el IS, y la imposición indirecta—.

El espacio temporal abarcado en el análisis comienza en 2007 y finaliza en 2020, trece años en los que la DGT aborda varias cuestiones que metodológicamente agrupo en dos tipos de actividades desarrolladas por las comunidades: por un lado, las que realizan actividades industriales, comerciales o de servicios, y por otro, las que explotan o gestionan inmuebles en arrendamiento. En las primeras, desde 2007, el criterio de la DGT es distinguir entre comuneros que realizan con habitualidad su labor en la comunidad y los que no. Sobre los que sí la ejercen, considera que los rendimientos que fiscalmente les atribuye la comunidad tienen la naturaleza de actividad económica; mientras que los que no, perciben rendimientos de capital. Todo un auténtico galimatías a la hora de afrontar la gestión tributaria de una comunidad, más aún a la hora de tributar cada comunero.

⁵ Al respecto, véase Miranda Calderín (2012). *Manual de la reserva para inversiones en Canarias 2007-2013*, pp. 117-126.

⁶ Sirva como ejemplo la ponencia de Antonio Durán-Sindreu Buxadé en las Jornadas de Estudio de la AEDAF celebradas en Gijón en septiembre de 2019.

El mismo criterio ha seguido este organismo respecto a las segundas, esto es, las comunidades que explotan inmuebles, en las que también distingue entre comuneros que intervienen o no en la gestión de la comunidad. La dificultad que conlleva seguir ese razonamiento y las sorpresas negativas que con seguridad acarrearán al contribuyente son aún mayores en este tipo de comunidades, pues ya no estamos hablando de dos o tres comuneros que trabajan físicamente o no en un taller, comercio o despacho profesional, sino de muchos comuneros que con uno, dos o más inmuebles participan en la explotación de un edificio de viviendas, locales comerciales, hotel o establecimiento *extra*-hotelero a través de una comunidad de explotación. La comunidad gestiona el edificio como un todo y lo lógico es que la aportación principal de cada comunero al negocio en común sea precisamente la utilización de su inmueble. Sin embargo, la DGT exige un plus adicional: que también el comunero intervenga en la gestión del negocio en la comunidad de explotación para que las rentas atribuidas participen en la naturaleza de rendimiento de actividades empresariales. Plus que no está en la normativa legal, pero sí en su interpretación como iremos viendo, y que tiene consecuencias funestas en la aplicación de los incentivos fiscales del REF a los comuneros. Es precisamente en este último aspecto en el que más incidiremos, pero primero conozcamos los diversos pronunciamientos de la DGT sobre las comunidades de bienes.

– DGT V0814-2007. Comunidad de bienes con comuneros que trabajan mientras otros están jubilados

Es el caso de tres hermanos y sus respectivas esposas que realizan una actividad económica a través de una comunidad de bienes en la que trabajaron todos ellos. Con el paso del tiempo algunos se jubilaron, por lo que plantean cuál es la naturaleza tributaria de los rendimientos que reciben. La DGT contesta que para que los comuneros reciban rendimientos de la actividad económica deben intervenir todos en la ordenación de los factores de producción. Si solo dos desarrollan la actividad, estos deberán imputarse todo el rendimiento, deduciendo lo que la comunidad paga a los demás, que recibirán rendimientos de capital mobiliario sujetos a retención:

Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben intervenir en la ordenación de los factores de producción, y los efectos jurídicos y económicos de la actividad deben recaer sobre todos ellos.

En el caso de que la actividad sea desarrollada exclusivamente por dos de los comuneros de los seis que forman parte de la comunidad de bienes, limitándose los otros a realizar aportaciones de capital, el rendimiento de la actividad económica deberá ser atribuido únicamente a los comuneros que ejercen la actividad, obteniendo los no ejercientes rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención...

– DGT V1738-2008. Comunidad de bienes que explota una farmacia

Farmacéutica que pasa a compartir la farmacia que gestiona su marido en régimen de gananciales consulta si puede determinar el rendimiento en estimación directa simplificada. Con carácter previo a esa cuestión, la DGT señala que en el supuesto de una comunidad de bienes los rendimientos atribuidos a los comuneros mantendrán la naturaleza de la actividad, siempre que asuman

el riesgo del ejercicio empresarial. La misma frase se repite en 2007 y 2008 y se incorpora de una u otra forma a las consultas siguientes:

Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

– DGT V 3400-2013. Comunidad de bienes que realiza la actividad económica de arrendamiento de inmuebles

Insiste de nuevo la DGT en 2013 en el aspecto indicado en las dos consultas de 2007 y 2008. Cinco años más tarde recuerda a quienes operan a través de comunidades de bienes que realizan una actividad económica que la gestión económica de la comunidad la han de efectuar todos los comuneros. En caso contrario, entiende que solo los que realizan la gestión económica reciben rendimientos de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, y el resto obtiene rendimientos del capital. La cuestión planteada en la consulta es la de dos socios al 50% en una sociedad civil, habiéndose jubilado uno de ellos, por lo que no realizaba actividad alguna, pero sí percibía el 50% del beneficio generado, ¿debía tributar como rendimientos del capital mobiliario?

El primer argumento de la DGT lo compartimos: que *todos los comuneros o socios deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos*. Entendemos que aunque se ceda la gestión del inmueble a la comunidad, el riesgo empresarial lo sigue asumiendo cada uno de los propietarios. El segundo argumento es más delicado, pero también lo compartimos: *la aplicación del régimen de atribución de rentas exige que en el supuesto de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, tales normas permitan su ejercicio por la entidad*. Esto es, que no se pueden realizar actividades prohibidas por cualquier normativa aplicable. Tanto la explotación por parte de la comunidad como el arrendamiento específico de cada inmueble han de cumplir con la normativa local y estatal al respecto, que a su vez han de permitir la explotación conjunta de inmuebles (unidad de explotación en Canarias, añadido). Y el tercer razonamiento es más difícil de compartir:

Por tanto, si sólo algunos de los comuneros o socios desarrollaran la actividad económica, éstos deberán imputarse la totalidad de los rendimientos derivados de la actividad económica desarrollada. Por lo que respecta al socio que no desarrolla las funciones inherentes a la titularidad de la actividad económica, las cantidades satisfechas a éste no tendrían la naturaleza de rendimientos procedentes de la actividad económica, al no derivarse de una actividad económica desarrollada por él, sino de rendimientos del capital.

El primer matiz que hay que tener en cuenta en la lectura del texto anterior es que se parte de una cesión de la explotación de los inmuebles a la comunidad, por lo que quien realiza la actividad económica es la comunidad de bienes, cuyos rendimientos, al ser una entidad en régimen de atribución, se imputan a los comuneros con la misma naturaleza de la actividad desarrollada. Pero la DGT parte de la premisa de que el comunero que no intervenga en la gestión ¿diaria? de la comunidad en realidad no realiza actividad económica. Ahí está la novedad de la consulta, que interpreta por primera vez, que sepamos, en el ámbito espe-

cífico de la explotación de inmuebles que los comuneros no gestores reciben rendimientos de capital, incluso los califica de rendimientos de capital mobiliario, no de rendimientos de capital inmobiliario.

Todo un nuevo frente respecto no solo a la materialización en inmuebles, sino también en cuanto a la dotación, porque si los rendimientos que se atribuyen son de capital no servirán para dotar la RIC (lo prohíbe la Ley 19/1994):

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

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

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

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

En la «Crónica de la RIC 2016» traía a colación esta consulta de 2013 porque ya en 2015 su criterio lo había aplicado la Inspección Tributaria, incoándose importantes actas de disconformidad a los inversores en locales de centros comerciales que habían cedido la explotación a una comunidad de bienes regida normalmente por el propio promotor del centro. La motivación principal de la regularización fiscal fue que no habían intervenido en el negocio de arrendamiento, limitándose a ceder su explotación a la comunidad y a recibir las rentas.

Esas actas fueron recurridas al TEAR, y hasta que no se produjera la resolución recomendaba ser precavidos en esta actividad y aconsejaba a los arrendadores de inmuebles la participación directa en la gestión de la comunidad de bienes que explotase el centro comercial. De no hacerlo así el peligro era evidente: en una futura comprobación se corría el riesgo de que ni se considerasen los locales afectos a una actividad económica a efectos de la RIC/DIC ni se permitiese que con sus rendimientos se dotase la RIC⁷.

Tres años después conocemos el resultado de las reclamaciones interpuestas en el TEAR y TEAC e incluso alguna Sentencia de la AN al respecto. El resultado lo analizaremos en los próximos apartados, pero adelanto que en buena parte confirmaron el criterio de la Inspección y de la DGT. Razón principal de que dedique principalmente esta «Crónica de la RIC 2020» a la materia. Pero sigamos estudiando cronológicamente las consultas de la DGT.

– DGT V1396-2015. Comunidad de bienes que va a prestar servicios relativos a la propiedad inmobiliaria

Dos personas físicas que pretenden constituir una sociedad civil para prestar servicios relativos a la propiedad inmobiliaria consultan sobre las retenciones en las facturas que realicen. No es la materia que tratamos, pero la DGT en su contestación hace referencia a las entidades en régimen de atribución de rentas y a la misma naturaleza que tienen la actividad desarrollada y las rentas atribuidas. Para que ello sea posible, añade el párrafo que hemos ido destacando desde la consulta de 2007:

Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

– DGT V2768-2015. Comunidad de bienes que va a prestar el servicio de agentes comerciales y venta de semillas

Dos personas físicas van a constituir una comunidad de bienes para realizar la labor de agentes comerciales y vender semillas y productos fitosanitarios, consultando si queda sujeta la comunidad al IS en 2016 después del cambio normativo operado. La DGT responde que con efectos 1 de enero de 2016 las comunidades continúan sin tener la consideración de contribuyentes del IS, atribuyéndose las rentas a sus comuneros de conformidad con el título X, sección 2ª de la LIRPF. Las rentas atribuidas tendrán la misma naturaleza de la actividad realizada, pero es necesario que se realice una actividad económica. Repite el párrafo anterior:

Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

– DGT V1839-2016. Comunero que participa en varias comunidades con partes pro indivisas de inmuebles que se arriendan

7 Miranda Calderín (2017). "Crónica de la RIC 2016. Revistas Técnica Tributaria y Hacienda Canaria.

En esta consulta nada se dice sobre la naturaleza de las rentas que recibe el comunero, pero es interesante incluirla en el guion por el detalle que aporta sobre el cumplimiento de los requisitos en cada comunidad en la que participa la comunera.

La consultante es propietaria en proindiviso de varios inmuebles arrendados que forman parte de varias comunidades de bienes integradas por diferentes comuneros no coincidentes en unas y otras. La DGT contesta que los requisitos para que exista una actividad económica con el arrendamiento han de darse en sede de cada comunidad, individualmente considerada, sin que sea aplicable la novedad del 5.1 del IS referente a que en los grupos de sociedades es suficiente que una de las entidades cumpla los requisitos de empleado.

– DGT V4211-2016. Comunidad en la que uno de los comuneros deja de trabajar por incapacidad permanente

Comunidad de bienes que desarrolla una actividad económica con dos socios, uno de los cuales deja de aportar su trabajo por incapacidad permanente. La DGT repite el razonamiento de las últimas consultas y el habitual párrafo de... *Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.* Pero realiza una matización más: que si solo algunos comuneros desarrollan la actividad económica, deberán estos imputarse la totalidad de los rendimientos de la actividad desarrollada. Enlaza pues con el razonamiento de la DGT V0814-2007 ya analizada y califica las rentas recibidas por el socio incapacitado para trabajar como rendimiento del capital, concretamente como rendimiento derivado del arrendamiento de negocios. El comunero trabajador tendrá que imputarse toda la renta empresarial generada, pero podrá deducir las cantidades percibidas por el otro. Los pagos que recibe el comunero incapacitado han de ser objeto de retención:

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

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

Correlativamente y por lo que respecta al socio que desarrolla la actividad económica imputándose la totalidad de los rendimientos de la actividad, las cantidades efectivamente satisfechas al otro socio tendrán, en caso de que el

rendimiento de la actividad económica se determine mediante el método de estimación directa, el carácter de gastos deducibles para la obtención de los ingresos de la actividad económica realizada, estando sometidos dichos pagos a retención en los términos establecidos en el artículo 75 del Reglamento del Impuesto.

– DGT 0167-2017. Comunidad dedicada al alquiler de inmuebles propiedad de sus comuneros

Comunidad de bienes dedicada al alquiler de inmueble propiedad de los comuneros y a la explotación de placas solares instaladas en otro edificio consulta si está sujeta al IS. La DGT después de explicar lo que ocurre después de la reforma de 2014 con las sociedades civiles con personalidad jurídica y cuyo objeto sea mercantil: que quedan sujetas al IS si se han manifestado como tales ante la Administración Tributaria al solicitar el NIF y además desarrollan una actividad económica que no sea agrícola, ganadera, forestal, minera o profesional, menciona a las comunidades de bienes. Sobre ellas puntualiza que en los casos en que los partícipes deciden configurar formalmente una comunidad están optando por una forma jurídica que carece de personalidad, por lo que no están sujetas al IS sino al régimen de atribución de rentas regulado en la LIRPF.

– A modo de resumen

Al hilo del criterio de la DGT indicado en las anteriores consultas vinculantes, sintetizamos que desde la perspectiva tributaria existen dos tipos diferentes de comunidades de bienes: a) las que no realizan actividad económica y b) las que sí la realizan. Entre las primeras señalamos como paradigma las agrícolas y las que se limitan a arrendar inmuebles sin organización económica. Los rendimientos que atribuyen estas comunidades a sus comuneros tendrán la misma naturaleza de la actividad que realizan: agraria o renta de capital inmobiliario (alquileres). Sin embargo, en las que realizan una actividad económica (comunidades de explotación, comunidades que ejercen actividades empresariales o económicas) la situación es más compleja, pues ha de atenderse, desde el punto de vista tributario, a la cuestión práctica de si el comunero participa activamente o no en la gestión de la actividad que desarrolla la comunidad. Si lo hace, el rendimiento atribuido tiene la naturaleza fiscal de actividad empresarial; mientras que si no participa en la gestión, la renta que percibe tiene la naturaleza de rendimiento de capital mobiliario.

Esta doctrina administrativa, a pesar de mantenerse en el tiempo, no es fácil de cumplir ni de identificar con el ordenamiento civil y tributario. La acreditación o no de la efectiva participación en la gestión comunitaria es una cuestión subjetiva, no contemplada en el ordenamiento jurídico, y sometida a prueba, entrañando aún más dificultad cuando se explotan inmuebles. Sin embargo, ya adelantamos que este es el criterio que está siguiendo la Inspección Tributaria y el que mayoritariamente han ratificado los Tribunales económico-administrativos.

1.3. Las resoluciones de los Tribunales económicos-administrativos

Varias son las resoluciones del TEAR de Canarias y alguna del TEAC que abordan la cuestión de las comunidades de bienes que realizan una actividad empresarial y los incentivos fiscales del REF que aplican los comuneros. Nos centramos en la RIC, tanto en la dotación con los beneficios que les imputa la comunidad a los comuneros para saber si son aptos o no para nutrir esa dotación, como en la materialización RIC en activos (normalmente inmuebles) que pasan a ser explotados por una comunidad de bienes.

– La resolución TEAC de 8 de octubre de 2019 (procedimiento 18-2016) analiza varias cuestiones relativas al IRPF 2010. Una de ellas (fundamento cuarto) es la que interesa destacar, pues aborda la materialización RIC de una farmacéutica en dos inmuebles que aporta a la C.B. Residencia Comunitaria Universitaria Tafira. Los beneficios proceden de su farmacia, por lo que son indiscutidos por la Inspección como aptos para la RIC, pero sí cuestiona la materialización efectuada, pues entiende que se trata de una mera adquisición-inversión inmobiliaria de la que obtiene rentas de capital inmobiliario y no rendimientos de actividad empresarial. Del resumen que hace la Sala se desprende que el actuario incluso calificó la actuación del contribuyente de «ingeniería fiscal» ideada y diseñada para aprovecharse de la RIC:

Y ello porque, según ha razonado la Inspección, para la reclamante se trata de una mera adquisición-inversión inmobiliaria, de la que cabe obtener desde un punto de vista fiscal rentas de capital inmobiliario y no rendimientos de actividad empresarial (nos encontraríamos así ante un supuesto de «ingeniería fiscal» ideado y diseñado con la intención práctica de aprovecharse irregularmente del beneficio fiscal de la RIC), ya que según la Inspección la reclamante como comunera-partícipe no organiza en sede de la CB medios productivos materiales y personales para la prestación empresarial de servicios en el mercado, tampoco participa en los actos normales de gestión de la CB, ni como es esencial en cualquier actividad empresarial asume el riesgo de pérdida total de la inversión realizada en dichos inmuebles urbanos como consecuencia de los resultados adversos de una explotación económica propia distinta de la actividad empresarial de la CB, dedicada a la explotación mediante el arriendo o alquiler de los inmuebles aportados por los comuneros (en el caso de la actora, el 50% de sendos duplex con garaje ubicados en el complejo urbanístico Residencia Comunitaria Universitaria de T) (F.D. cuarto de la resolución).

La cuestión que se plantea al TEAC es si para una adecuada materialización RIC en inmuebles es suficiente su aportación a una comunidad de bienes que los explota a través de una actividad económica o al contrario es necesario que los aportantes participen en la gestión de la actividad. La Sala hace referencia a tres resoluciones suyas de 14-2-2019 (RG 00-04383-2015), 10-9-2018 (n.º 72/2018) y 12-1-2017 (RG 00-05146-2013), algunas de las cuales luego estudiaremos, así como al criterio de la DGT analizado anteriormente. Parte de la base de que quien realiza la actividad es la comunidad de bienes, entidad sin personalidad jurídica que tributa en el régimen de atribución de rentas, por lo que los

comuneros tendrán derecho a disfrutar de la RIC únicamente si realizan de forma personal, habitual y directa la ordenación de los factores de producción:

En consecuencia, como señala la Inspección según doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, los comuneros de una entidad en régimen de atribución de rentas que realiza una actividad económica tendrían derecho a disfrutar del beneficio fiscal de la RIC si dichos comuneros realizan de forma personal, habitual y directa la ordenación de los factores de producción reca- yendo los efectos jurídicos y económicos de la actividad sobre ellos. En caso contrario, si los comuneros no participan en dicha ordenación de los factores de producción, si no ejercen de forma personal y directa la explotación, las ren- tas obtenidas tendrían para ellos la consideración de un mero rendimiento del capital mobiliario (F.D. cuarto de la resolución).

El razonamiento final reitera el de la resolución de 10-9-2018 en el sentido de que el requisito de que los activos sean necesarios para el desarrollo de activi- dades empresariales del sujeto pasivo solo se cumple si este se implica direc- tamente en la gestión realizada por la comunidad:

Lo que sólo cumple quien cede sus activos a una comunidad de bienes si puede afirmarse que el propio comunero desarrolla una actividad económica en el seno de la CB, lo que al menos requeriría de una implicación activa de los comuneros en la gestión de la actividad realizada por dicha comunidad, cir- cunstancia que no se da en este caso, como exponen la Inspección y el TEAR, al ser claro que el comunero realiza la actividad económica de farmacéutico, pero ningún contacto tiene con la actividad de arrendamiento de inmuebles, que es realizada (con más o menos disposición de medios) por la comunidad de bienes a la que la reclamante cedió su inmueble, como afirma la Inspección (F.D. cuarto de la resolución).

Se da la paradoja de que en anteriores comprobaciones fiscales a otros miembros de la misma comunidad la Inspección Tributaria había dado como buena la materialización RIC en los inmuebles aportados, pero al respecto el TEAC es concluyente:

... no es posible impedir que un acto administrativo posterior, como conse- cuencia de la naturaleza dinámica y no rígida de la actividad de interpretación de las normas que exige la ciencia jurídica y evidencia su progreso en el tiempo (carácter que informa la actuación diaria de los operadores jurídicos, de los tri- bunales y de la doctrina administrativa), se pronuncie en otro sentido siempre que aparezca sólidamente fundamentado (F.D. cuarto de la resolución).

– La resolución TEAC de 14-5-2019 (RG 00-06694-2016)

Confirma el criterio anteriormente expresado de que el comunero que cede bienes a una comunidad en la que participa y que desarrolla una actividad eco- nómica, únicamente podrá considerar dichos bienes afectos a la materializa- ción RIC si participa en la actividad en el seno de la comunidad. Al no disponer de la resolución hemos extractado la conclusión de Florido Caño (2020), quien extrapola también su razonamiento a la dotación: no podría dotarse la RIC con el rendimiento obtenido por un bien cedido a la comunidad si no se participa activamente en ella. Destaca este autor cómo el TEAC en una resolución de 15

de octubre de 2018 (RG 8862-2015) corrigió a la Inspección, TEARC y DGT en el sentido de que *las rentas atribuidas a los comuneros que no participan en la gestión no pierden su naturaleza empresarial y, en consecuencia, tanto las rentas como los elementos de su titularidad afectos a la actividad desarrollada a través de la comunidad son válidos para la RIC*. Basaba el TEAC su criterio en la TS de 4-4-2014, pero, como bien explica el autor citado, en resoluciones posteriores –entre ellas la ahora comentada– volvió a mantener lo contrario⁸.

– La resolución TEAC de 14-2-2019 (RG 00-04383-2015)

Sociedad que participa en una comunidad de explotación cediendo sus locales comerciales recurre ante el TEAC que con las rentas recibidas de la comunidad de bienes puede dotar la RIC y a la vez materializarla en más locales que cederá a la comunidad. El Tribunal desestima sus pretensiones, concluyendo que solo las rentas atribuidas y los bienes cedidos por aquellos comuneros que participan activamente en la gestión de la comunidad pueden entenderse derivadas o afectos a una actividad económica.

No había aportado el contribuyente a la Inspección prueba alguna de la existencia de convocatorias de juntas generales de la comunidad ni de la celebración de las mismas ni, en definitiva, cualquier otra prueba de su participación en la dirección de la comunidad, por lo que el Tribunal entendió que no existían elementos que permitiesen entender el ejercicio de una actividad económica por parte de la entidad reclamante. Los rendimientos obtenidos no proceden de una actividad económica sino que han de calificarse como rendimientos de capital, razón de que ni el beneficio atribuido por la comunidad ni la inversión en los locales cedidos a la misma sean válidos para la dotación o materialización RIC (ni para la DIC)⁹.

– La resolución TEAC de 15-10-2018 (RG 8862-2015)

Importante resolución que puntualmente mantiene el criterio contrario a las anteriores. Comentada en la resolución TEAC de 14-5-2019. No dispongo de su texto.

– La resolución TEAC de 10-9-2018 (n.º 72/2018)

Se refiere a apartamentos destinados a la explotación turística a través de la constitución de una comunidad de bienes integrada por varios propietarios. La Inspección rechazó la materialización RIC en ellos porque la actividad económica la realizaba la comunidad y el contribuyente no participó en la ordenación por cuenta propia de la los factores de producción. El TEAC asume el razonamiento del actuuario, pero matizándolo en el sentido de que si el comunero se limita a la aportación de capital, sin intervenir en la toma de decisiones ni gestionar la actividad, las rentas obtenidas tienen la naturaleza de rendimientos de capital mobiliario:

Con ello, para que las rentas procedentes de la explotación de los apartamentos turísticos tengan para el comunero (en este caso, la sociedad In) la cali-

8 Florido Caño, R. (2020). Revista Hacienda Canaria n.º 52, pp.262-4.

9 Florido Caño, R. (2019). Revista Hacienda Canaria n.º 51, pp. 239-242.

ficación de económicas, se precisa que el partícipe tome parte efectiva en la ordenación por cuenta propia de los factores de producción. De esta forma, en aquellos casos como el que nos ocupa, en los que la actuación del comunero se limita a una mera aportación de capital, sin intervenir en la toma de decisiones ni gestionar la actividad, las rentas obtenidas tendrán la naturaleza de rendimientos de capital mobiliario.

Por lo tanto, la inversión consistente en inmuebles destinados al arrendamiento, requiere que dicha actividad de arrendamiento tenga carácter económico para la entidad obligada a invertir en activos afectos, aptos a efectos de materializar la RIC, circunstancia que, como se ha expuesto, no sucede en relación con los Apartamentos B.G. y la sociedad In.

El comentario del autor al que hemos hecho referencia anteriormente sobre esta resolución es que *en el caso de explotaciones económicas ejercidas a través de una comunidad de bienes, la naturaleza económica no alcanzará a las rentas y a las inversiones de quienes no participan en la ordenación de medios productivos*¹⁰.

Es la misma conclusión que comparte recientemente el TEAR de Canarias (resolución de 31 de enero de 2020, Sala de Las Palmas), reiterando su postura anterior: en el caso de inmuebles destinados a su explotación empresarial a través de una comunidad de bienes, no son válidos para materializar la RIC si el propietario no participa activamente en la gestión empresarial que lleva a cabo la comunidad, limitándose a ceder el inmueble¹¹.

– A modo de resumen

Tanto respecto a las comunidades que ejercen una actividad industrial, comercial o de servicios como las que arriendan inmuebles, el TEAC comparte el criterio de la DGT de que la naturaleza de las rentas atribuidas será la misma de la actividad empresarial de la comunidad solo en aquellos comuneros que participan activamente en la gestión de la comunidad. En caso contrario reciben rendimientos de capital mobiliario. Con carácter puntual manifiesta lo contrario en la resolución de 15-10-2018. El TEAR de Canarias mantiene el mismo criterio general.

1.4. Las sentencias del TSJ de Canarias

La materialización de la RIC en los inmuebles explotados por la comunidad de bienes que gestionaba una de las residencias universitarias de Tafira es la que copa principalmente los pronunciamientos del TSJC sobre esta materia. La Sentencia TSJC de 24 de septiembre de 2019, procedimiento 483/2018, Sala de Las Palmas, desestima la pretensión de una sociedad de que la inversión en inmuebles de la comunidad de bienes fuese una materialización válida RIC. Y lo hace por un doble motivo: (i) porque la participación de la entidad en dicha comunidad se había limitado a cobrar las rentas y (ii) porque dicha residencia

10 Florido Caño, R. (2020). *Revista Hacienda Canaria* n.º 54.

11 Florido Caño, R. (2020). *Revista Hacienda Canaria* n.º 54.

no era más que un conjunto de viviendas que se alquilan, sin que ofreciera servicios habituales de residencia y colegio mayor como alimentación, lavandería, etc. Incluso cuestiona que la propia comunidad realizase una actividad económica:

En efecto, tras un detenido análisis del expediente no puede sino concluirse que la función que tiene la recurrente en la «Comunidad de Bienes Residencia Universitaria de Ta» no es, precisamente, un ejemplo académico de lo que la norma fiscal denomina «actividad económica», pues su participación en la misma se limita a cobrar los frutos de la compra en su día efectuada, por lo que los rendimientos percibidos de la referida Comunidad no provienen de una verdadera actividad económica.

Como atinadamente observa el Sr. Abogado del Estado, la Inspectora de Hacienda actuaría señaló en el Acta de Disconformidad que ni si quiera la Comunidad de Bienes desarrollaba actividad económica», agregando que «en cuanto a la posibilidad de materializar la RIC en la denominada "Comunidad de Bienes Residencia Universitaria de T" conviene recordar que la actuaría realizó una exposición en cascada, analizando todas las posibilidades en cuanto a la validez de la materialización de la RIC, incorporando argumentos subsidiarios, y llegando siempre a la misma conclusión, la necesidad de regularizar la RIC. El acuerdo de liquidación, una vez que considera que la recurrente no realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles, analiza si pudiera realizar otra actividad económica a través de una comunidad de bienes. Para ello investiga las circunstancias que concurren en dicha comunidad de bienes, llegando a la conclusión de que no realiza ninguna actividad económica. Pero la Inspección no se queda ahí, sino que pone de manifiesto que, aún cuando la comunidad de bienes realizara actividad económica, el contribuyente –comunero– no la realizaría». En suma, la denominada «Residencia Comunitaria Universitaria de T» no es más que un conjunto de viviendas que son ofrecidas en alquiler al público en general, sin que se ofrezcan los servicios habituales en las residencias y colegios mayores, tales como alimentación, lavandería, etc, pero el hecho –a todas luces lógico– de que parte de sus moradores sean universitarios no tiene la virtud taumatúrgica de transformar un edificio normal y corriente en una verdadera residencia universitaria.

En suma, la denominada « RESIDENCIA000 " no es más que un conjunto de viviendas que son ofrecidas en alquiler al público en general, sin que se ofrezcan los servicios habituales en las residencias y colegios mayores, tales como alimentación, lavandería, etc, pero el hecho –a todas luces lógico– de que parte de sus moradores sean universitarios no tiene la virtud taumatúrgica de transformar un edificio normal y corriente en una verdadera residencia universitaria.

Los mismos argumentos se repiten en la STSJC de 8 de octubre de 2019 (recurso n.º 521/2018, Sala de Las Palmas) para rechazar la materialización RIC que había hecho un anestesista en inmuebles de la misma residencia universitaria de Tafira. Y lo hace en base a la STSJC de 24 de septiembre antes analizada. En cuanto a la sanción, la confirma, apreciando falta de buena fe por el contribuyente, pretendiendo crear una apariencia equivoca destinada a enmascarar la realidad de que la comunidad solo realizaba un arrendamiento de viviendas, y además embarcándose en un proyecto ideado por su asesor fiscal para crear una apariencia que no responde a la realidad:

No podemos decir lo mismo en relación con el otro motivo de regularización por falta de materialización de la RIC. En este caso, lo que aprecia este Tribunal es, precisamente, falta de buena fe puesto que lo que se pretende crear es una apariencia equívoca destinada a enmascarar la auténtica realidad subyacente que no es más que la materialización de la RIC en inmuebles destinados al arrendamiento sin desarrollar éste como actividad económica, lo cual supone el incumplimiento frontal de los requisitos de materialización recogidos en la norma, que ya desde el ejercicio 2007 se muestra enormemente restrictiva acerca de la posibilidad de materializar en inmuebles destinados al alquiler.

El contribuyente, para sortear esas restricciones, se embarca en un proyecto diseñado por su asesor fiscal para crear una apariencia que no responde a la realidad. Este hecho es el que, a juicio de este Tribunal, evidencia la concurrencia de un comportamiento culpable y voluntario. Tal y como indica la Inspección: 'Más grave es la situación cuando hablamos de la segunda parte de la aplicación del incentivo fiscal referida a la materialización de dotaciones de ejercicios anteriores y que han adquirido firmeza en virtud de la prescripción. Esta materialización ha sido instrumentada de forma indirecta a través de compras de inmuebles que, inmediatamente, se han aportado a la constitución de dos Comunidades de Bienes de iniciativa particular, que no de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (ULPGC), que se arriendan supuestamente a estudiantes pues forman parte de lo que se denomina RESIDENCIA000 y RESIDENCIA001. Las inversiones en bienes inmuebles destinados al arrendamiento, sin embargo, solo son válidas al efecto del cumplimiento del requisito de materialización si cumplen una serie de condiciones denominadas "requisitos cualificados" que la Ley 19/1994, en su redacción aplicable ratióne temporis, establece con absoluta claridad en su apartado 8. Estas condiciones no se dan en ningún caso en las residencias de estudiantes citadas, incumpliendo abiertamente la Ley.» (...) «En cualquier caso, el Incumplimiento de los requisitos cualificados para el arrendamiento de inmuebles no puede achacarse dolosamente al sujeto infractor: como sugería el actuario, pues toda la operación de inversión y materialización le ha sido ofrecida como un paquete a través de la asesoría fiscal que realmente ha concebido el producto terminado de la inversión y su utilidad fiscal de forma especializada. Sí concurre, por el contrario –concluye así el TEAR–, una evidente negligencia por parte del sujeto infractor, pues la delegación en la asesoría fiscal de sus obligaciones fiscales no lo exime de la responsabilidad muy evidente radicada en el incumplimiento de condiciones que estén expresamente incluidas en la norma y que no presentan ninguna oscuridad o complejidad de interpretación».

Finalmente, la STSJC de 15 de octubre de 2019 (recurso n.º 522/2018, Sala de Las Palmas), vuelve a incidir en la materialización en inmuebles en la misma comunidad de bienes que gestiona la residencia universitaria. Esta vez realizada por una entidad que prestaba servicios de anestesiólogos. Los argumentos son los mismos respecto a la comunidad

SEGUNDO.- Hemos visto en los antecedentes que, contrariamente a la tesis sostenida por la Inspección, la representación procesal de la entidad recurrente, tras proclamar el derecho de su patrocinada a cambiar la actividad que constituía su objeto social inicial (incluso si dicho cambio comporta una auténtica transformación, como es el caso), asegura que la nueva ocupación social,

ejercida a través de la comunidad de bienes « RESIDENCIA000 », cumple las condiciones legales (Ley 19/1994) para ser conceptuada como actividad económica susceptible de disfrutar del beneficio fiscal de repetida cita.

Anticipamos que no tiene razón la actora.

TERCERO.- A propósito de esta misma Comunidad de Bienes ' RESIDENCIA000 ', y también a propósito del propietario de la empresa, esta Sala se pronunció (en relación con el IRPF) en su reciente sentencia de 8 de octubre de 2019 (recaída en el recurso jurisdiccional 521/2018), de la cual pasamos a reproducir sus fundamentos jurídicos cuarto y quinto (...).

A esos argumentos añade la Sentencia uno nuevo: que una vez que la entidad ha cesado en la actividad en Canarias no son válidas las materializaciones efectuadas en inmuebles explotados por comunidades de bienes. Esta última cuestión por su importancia la abordaremos monográficamente en el epígrafe 2.

– A modo de resumen

El TSJC, aunque se centra en una única comunidad de bienes que gestiona una residencia universitaria en Tafira, rechaza por varios motivos la materialización efectuada por una persona física y dos sociedades en inmuebles que cedieron a la comunidad. El primero, y el que más se adecua a la materia que abordamos, es que no participaban en la gestión de la comunidad, sino que se limitaron a cobrar las rentas de los inmuebles; el segundo, que la comunidad incluso no realizaba una actividad económica, pues no prestaba servicios a los inquilinos propios de los colegios mayores y residencias universitarias, tratando de enmascarar la realidad, y tercero, que no se sostiene la validez de una materialización en inmuebles cedidos a una comunidad si se ha cesado previamente en el desarrollo de una actividad económica en Canarias.

1.5. La jurisprudencia del TS y de la AN sobre los incentivos aplicables a los comuneros de las comunidades de bienes

Dos Sentencias de la AN en 2020 relacionadas con comunidades de bienes que explotan inmuebles y comuneros que han dotado la RIC resuelven con distinto resultado para el contribuyente algunas de las cuestiones que hemos planteado anteriormente en la actividad de arrendamiento de locales comerciales.

La primera, SAN de 10-7-2020 (Sección 2ª, recurso 240/2017), trata de una sociedad de inversión que dota la RIC con el beneficio obtenido en el arrendamiento de locales comerciales que gestiona a través de una comunidad de propietarios. La comunidad tiene local y empleados, pero la Inspección, TEAR y TEAC manifiestan que ese hecho incuestionado no sirve para acreditar que la sociedad cumpla por sí misma los requisitos de local y empleado. La AN dice sin embargo que sí los cumple pues ha demostrado que realiza una actividad económica con el arrendamiento, al disponer de 40.000 m² de locales en un centro comercial gestionado por su matriz a través de la comunidad de la que forma parte y es mayoritaria.

En la segunda, SAN 27-7-2020 (Sección 2ª, recurso 286/2017), se resuelve el caso de una sociedad que dota la RIC con los alquileres que recibe de tres locales a través de la comunidad de bienes que explota el centro comercial. La AN considera que no realiza actividad económica alguna, por lo que recibe rendimientos de capital mobiliario, y en consecuencia no puede dotar la RIC. Además añade una cuestión controvertida, que los arrendatarios eran empresas vinculadas a la arrendadora¹², desestimando la demanda del contribuyente e imponiéndole una sanción y las costas.

Como vemos, en el mismo mes, la propia Sección 2ª de la AN resuelve con diferente signo la posibilidad de dotar la RIC con los alquileres generados a través de sendas comunidades de bienes, estimando o desestimando las pretensiones de los contribuyentes, señal evidente de que la cuestión no está tan clara como argumentan las partes ni como con reiteración expresan la DGT y los Tribunales económico-administrativos. Intentaré explicar los matices.

En la primera Sentencia, las posiciones de la Inspección, TEAR y TEAC eran que la entidad no cumplía los requisitos de local y empleado, admitiendo el contribuyente que los compartía con la comunidad de bienes; mientras que la actora había alegado que no realizaba una percepción pasiva de rentas, sino que explotaba íntegramente un centro comercial y cumplía los requisitos de local y empleado a través de la comunidad. Resuelve finalmente la AN a favor del contribuyente porque realiza una actividad económica con el arrendamiento de los locales (40.000 m² de locales, alta en el IAE, objeto social, etc.), al margen de que quien dotó la RIC cumpla o no los requisitos de empleado y local, y de que la explotación no la realice directamente, sino a través de la comunidad de bienes, encomendándole su gestión a la sociedad matriz. Cuestión de matices como argumentaba antes:

Sin embargo, y sin dar mayor relevancia al acta de manifestaciones aprobadas, también es cierto, como se ha dicho, que la remisión a dicho precepto, art. 25.2 del RDL 3/2004, no es esencial, de modo que es posible hablar de actividad económica de arrendamiento sin existencia de local exclusivo y trabajador con contrato en supuestos, como en el presente caso, en el que la actora desarrolla una actividad de explotación de un centro de negocio de 40.000 m.c., – conforme a su objeto social y alta en el IAE, epígrafe 861.2–, encomendando su gestión, además de a otra sociedad vinculada, a la sociedad vinculada Sociedad General Inmobiliaria de Canarias 2000, titular de la misma, y que forma parte de una Junta de Propietarios que sí dispone de empleado y local, como reconoce la Administración demandada en la diligencia de 24.10.2008, y con una participación mayoritaria próxima al 60%, como admite el acuerdo de liquidación. Todo ello, por tanto, permite concluir que existe una ordenación de factores de producción conforme prevé el art. 25.1 del RDL 3/2004, y la asunción del riesgo empresarial al que esta Sala se ha referido como factor determinante de la existencia de dicha actividad empresarial (SAN de fecha 31.1.2013, recurso 14/2010, 3.5.2013, recurso 164/2010, o 1.4.2013, recurso 104/2010, por todas).

¹² Mientras que siempre he interpretado que el requisito de no vinculación entre las partes arrendadora y arrendataria afecta solamente a la materialización de la RIC, la Inspección tiene el criterio de que también afecta a la dotación, rechazando las dotaciones efectuadas provenientes de alquileres entre personas vinculadas.

En la segunda Sentencia, opera también una comunidad de bienes que explota un centro comercial en la que la demandante es propietaria de tres locales. No obstante, parece que no participa en la gestión de la comunidad, sino que compró los inmuebles que ya estaban alquilados, sin que pudiese intervenir en la toma de decisiones. La AN en esta ocasión, desestima las pretensiones del contribuyente y concluye que con los alquileres percibidos no puede dotar la RIC porque no provienen del desarrollo de una actividad económica:

La cuestión a resolver es si los ingresos obtenidos por el obligado tributario, procedentes del arrendamiento de estos locales, pueden ser considerados como derivados de una actividad económica, o, visto desde otro ángulo, si la actividad económica consistente en el arrendamiento de los tres locales la realiza el propietario de los mismos, la entidad actora, constituyendo, por ende, una actividad empresarial de la misma, o bien la realiza la Comunidad de Explotación del centro comercial Las Rotondas, en cuyo caso los beneficios obtenidos por el propietario tendrían la consideración de rendimientos de capital mobiliario, y no serían aptos para la materialización de la RIC mediante la adquisición de estos locales.

(...) Lo relevante, pues, es si dotó la RIC de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, cumpliendo con los requisitos previstos en el artículo 27.1 de la ley, es decir, con beneficios obtenidos de una actividad empresarial desarrollada en Canarias, y la liquidación afirma, y no es rebatido de contrario, que los beneficios fueron los procedentes de los contratos de arrendamiento de los tres locales no explotados por el propietario comunero sino por la Comunidad de explotación, que es la que aportaba la organización necesaria para la gestión del centro comercial Las Rotondas (local y empleado), limitándose el propietario a obtener la renta derivada, en cuya obtención no aportó ningún elemento, ni siquiera la decisión de arrendarlos, ni las condiciones del arrendamiento, tras deducir los gastos necesarios, sin aportar organización, ni gestión alguna, por lo que acertadamente tales rendimientos han de considerarse como rendimientos de capital mobiliario.

(...) En fin, la vinculación de los arrendatarios, introducida por la Inspección como un elemento añadido a la razón principal, no es tampoco desdeñable, y, más bien al contrario, la argumentación de la demanda supone una contradicción para la tesis principal de la misma, que por una parte sostiene que hubo ordenación de medios para obtener los rendimientos, en definitiva que realizó los arrendamientos como actividad empresarial, y, por otra parte, rechaza la vinculación, al interponer entre el dueño del local (la entidad recurrente) y el arrendatario a la Comunidad de Explotación, que es justamente lo que justifica la regularización, porque la Inspección entendió que esta interposición descartaba la realización de una actividad económico empresarial por parte de la recurrente [la negrita es nuestra].

En los dos pronunciamientos de la AN sobre la explotación de locales comerciales por comunidades de bienes, observo un nexo común: la necesidad de acreditar que se realiza una actividad económica por parte del arrendador. Admite dicha actividad aún en el caso de que sea a través de una comunidad de bienes, siempre que se intervenga en la gestión de esta, aunque sea mediante la sociedad matriz; mientras que no lo admite cuando se adquieren locales que van a ser explotados o están siendo explotados por una comunidad en la que el

arrendador no puede intervenir en su gestión. Cuestión adicional es el de la vinculación de las partes, que influye en la segunda Sentencia, pero que tampoco creo que alteraría el rechazo del Tribunal si no existiese. La gestión o cogestión en la comunidad de bienes que explota los inmuebles es por ahora la clave, a falta de lo que diga el TS si se casan ambos pronunciamientos.

He accedido a dos sentencias del TS sobre esta materia. Una antigua, de 1996, y otra más reciente, de 2014, que fue la que sirvió para la resolución del TEAC de 15-10-2018 antes analizada.

La Sentencia TS de 20-4-1996 (recurso 2864/1993) estima las pretensiones de la Abogacía de Estado y casa una Sentencia del TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, de 1993, que señaló que los rendimientos obtenidos en la venta al por mayor de artículos deportivos debían ser imputados en el IRPF de cada cónyuge de la sociedad de gananciales al 50%. Y lo hace concluyendo que solo se han de imputar los rendimientos al cónyuge que realiza la actividad y figura dado de alta en el IAE. Se trata pues de la versión más sencilla de la comunidad de bienes, la que se identifica con la sociedad de gananciales, y que en la actualidad es una cuestión pacífica que los rendimientos generados por uno de los cónyuges solo se imputan fiscalmente a él, a pesar de que civilmente sean frutos de la sociedad de gananciales. Esa diferencia entre el tratamiento civil y tributario —nunca bien matizada—, es la que aborda el TS en el recurso de casación en interés de ley, fijando como doctrina legal que tributariamente se consideran los rendimientos obtenidos por quienes realicen la actividad, sin que puedan atribuirse al cónyuge no titular cualquiera que fuese el régimen económico del matrimonio:

Por esta razón, procede fijar como doctrina legal que ‘en el régimen de aplicación del artículo 9 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, la determinación de los rendimientos procedentes de actividades empresariales tendrá en cuenta la fuente u origen de tales rendimientos, y se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual la ordenación de los medios de producción para su obtención, sin que puedan atribuirse dichos rendimientos al cónyuge no titular de la actividad empresarial, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio’; doctrina que se establece en este recurso y respetando la situación jurídica particular derivada de la sentencia impugnada en los presente autos [F.D. noveno].

El argumento de la Inspección y del TEAR fue que el art. 9 de la Ley 20/1989 del IRPF (apartado c de la regla 1ª) indicaba que los rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas se consideran obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de la actividad, que salvo prueba en contrario recaía en quienes figurasen como titulares. Sin embargo, el TSJC puso mayor énfasis en el art. 1.344 del CC, y que la sociedad de gananciales tiene la consideración de comunidad de bienes. Concluyó que los rendimientos debían imputarse al 50% a cada miembro de la comunidad. La Abogacía del Estado distinguió entre los efectos civiles y tributarios, separando el hecho de que fuesen rendimientos gananciales de la obligación de la imputación fiscal a solo uno de ellos: el que ejerciese la actividad. Así lo estimó el TS: *A efectos tributarios, pues, la imputación de rendimiento se vinculan tan sólo al cónyuge que realiza de forma "habitual, personal y directa" la explotación del negocio, sin tener para nada en cuenta que, una vez obtenidos*

los mismos, sean susceptibles de considerarse gananciales a efectos civiles [F.D. quinto], apoyándose en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20-2-1989, que declaró que *la legislación tributaria...no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil* [F.D. sexto]. No existía duda para el TS de que la regla antes señalada opera cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio:

... lo cual, por otra parte, es el que mejor se acomoda al nuevo sistema instaurado por dicha Ley [la 20/1989], ya que renunciar a la tributación conjunta y acogerse a la individual para, a continuación, imputar los rendimientos obtenidos en una actividad realizada personalmente a un tercero, no parece compatibilizarse con el nuevo sistema, dado que pugna con la idea misma de la tributación individual que se tengan en cuenta como ingresos del sujeto pasivo los que no ha generado personalmente [F.D. octavo].

Hoy en día, el criterio del TS es aceptado por todos, pero no debemos de perder la perspectiva de que se refiere a solo un tipo de comunidad de bienes, la formada por los cónyuges en régimen de sociedad de gananciales, y que por tanto son muchos otros los matices que habría que tener en cuenta para extrapolar esta doctrina legal a la gran mayoría de las comunidades que ejercen actividades empresariales.

La Sentencia TS de 4-4-2014 (rec. 6398/2011) resuelve la controversia suscitada en torno a una comunidad de bienes que ejerce una actividad empresarial, en la que una comunera con el 25% no declaró en su IRPF la atribución de rendimientos. En su peregrinaje contra la liquidación tributaria llegó al TS, siendo el cuarto motivo de casación el que nos interesa destacar, ya que alegó que no tenía la condición de empresaria y, en consecuencia, no se le podían imputar los rendimientos empresariales de la comunidad de bienes. La Sala destaca que es plenamente aplicable la atribución de rentas a los comuneros en base al art. 12.1 de la Ley 44/1978 del IRPF (redacción dada por la Ley 48/1985), no tratándose propiamente del ejercicio de forma directa de una actividad empresarial, sino simplemente de la atribución de rentas. La Sentencia de la AN recurrida decía que si la actividad de la comunidad es empresarial, de esa misma naturaleza participan los rendimientos que, procedentes de una simple comunidad de bienes, se imputan a su socios o comuneros, *sin que sea requisito necesario que la comunera ostente, por ella misma, condición empresarial alguna, pues basta con que tal actividad sea desplegada por la comunidad de que forma parte y cuyos rendimientos, por carecer de personalidad jurídica, son objeto de atribución.*

A la misma conclusión de la AN llegó el TS: que siendo empresarial la actividad desplegada por la comunidad de bienes (promoción y venta de naves industriales), aunque la recurrente no asumiese la realización de actividades en la comunidad, los rendimientos debían imputarse a todos los comuneros, con independencia de la actividad desarrollada por los comuneros e incluso si la gestión efectiva se delegase en terceros. Más claro imposible:

Pues bien, del examen de las actuaciones se desprende que la actividad desarrollada por la comunidad de bienes, de la que formaba parte la recurrente, tiene carácter empresarial ya que participa de las notas referidas en el artículo

18 anterior de la Ley 44/1978, pues se produjo una aportación capital, en este caso, constituida por terrenos, concurriendo la ordenación por cuenta propia de medios de producción, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes, en este caso, la promoción inmobiliaria, que consiste en la construcción de naves industriales, para su posterior venta, de forma que, partiendo de dicha premisa, ni el hecho de que en el documento de constitución de la comunidad en cuestión no constase que la recurrente asumiese la realización de las actividades tendentes a la consecución de su fin, ni el hecho de que no conste la realización efectiva de tales actividades, influye en la calificación de los citados rendimientos imputados a la recurrente como de carácter empresarial. Por lo que, consecuentemente, los rendimientos a imputar a los comuneros participan de la naturaleza empresarial de las rentas imputadas, con independencia de la actividad desarrollada por los mismos dentro de la comunidad o de que no desarrollen ninguna actividad, es decir, incluso, aunque, la gestión efectiva se delegue en terceros.

La sentencia recurrida considera que concurren, efectivamente, los elementos exigidos en el artículo 18 de la Ley 44/1978 para la calificación de los rendimientos como empresariales, dado que se está en presencia de una actividad de promoción inmobiliaria. Por tanto, los rendimientos obtenidos por la venta de terrenos se ha de calificar como rendimientos de la actividad empresarial.

– A modo de resumen

A la vista de estas dos Sentencias sintetizamos el criterio del TS en relación con la imputación fiscal de rendimientos a los comuneros. En el caso de la sociedad de gananciales, se imputará el rendimiento exclusivamente al comunero (cónyuge) que realice efectivamente la actividad (STS 20-4-1996), con independencia de que civilmente las rentas sean comunes. Sin embargo, en el caso de una comunidad de bienes que ejerce una actividad empresarial fuera del ámbito estricto de la sociedad de gananciales, los rendimientos fiscales se atribuirán a todos los comuneros, con independencia de que estos hayan o no desarrollado actividad alguna en la comunidad. Es decir, justo lo contrario de lo que hemos analizado con todo detalle en la doctrina administrativa y en una de las Sentencias de la AN (la de 27-7-2020).

La AN, por su parte, admite que la gestión de la comunidad se realice por la matriz de la sociedad-comunero, no por esta, admitiendo la RIC invertida; pero la desecha en el caso de la inversión en locales que se ceden a una comunidad en la que no cabe intervenir por así figurar en los estatutos.

Estamos expectantes por tanto a que dirá el TS en relación con la atribución en la imposición directa de los rendimientos de las comunidades de bienes que realizan actividades empresariales: si se imputan a todos los comuneros, como ha señalado en la STS de 4-4-2014 –de la que se hizo eco puntualmente el TEAC en resolución de 15 de octubre de 2018–, o solo entre los que realizan significativamente (veremos cómo se matiza también esta cuestión de hecho sujeta a prueba) la actividad en el seno de la comunidad. Mientras, conviene ser cauteloso y tener presente toda la batería de consultas DGT y resoluciones TEAR y TEAC que está utilizando la Inspección Tributaria en la comprobación de las liquidaciones de los comuneros, sobre todo, si han aplicado algún incentivo del REF como la RIC o la DIC.

1.6. Cuadros de criterios y cuestiones a tener en cuenta

Con el objeto de sintetizar al máximo las cuestiones controvertidas he confeccionado los dos cuadros siguientes. En el primero resumo la doctrina administrativa y judicial sobre la materia expuesta y en el segundo las cuestiones más importantes a tener en cuenta, muchas de ellas sin solución en la práctica.

Cuadro 1. Doctrina administrativa y judicial

	DGT	TEAC Y TEAR	TSJC	AN	TS
Comunidades que realizan actividad empresarial	Los rendimientos atribuidos a los comuneros tienen la naturaleza de la actividad ejercida. Diferencia los rendimientos atribuidos en función de que los comuneros participen o no en la gestión de la comunidad.	Distingue entre comuneros que participan o no en la gestión.	-	Distingue entre comuneros que participan o no en la gestión. Necesidad de acreditar la realización de una actividad económica.	Admite el tratamiento desigual en el ámbito civil y tributario. La imputación fiscal del rendimiento empresarial se realiza al comunero aunque no realice la actividad.
Comuneros que no participan en la gestión empresarial	Se les imputa fiscalmente rendimientos de capital mobiliario.	Rendimientos de capital mobiliario.	-	Rendimientos de capital mobiliario.	Los rendimientos de la actividad se imputan fiscalmente al cónyuge que la realiza.
Aplicación incentivos fiscales REF	-	Rechazan tanto la dotación como la materialización RIC si los comuneros no parti-	Rechaza la materialización RIC al comunero que se limita a cobrar las rentas, sin	Admite la dotación RIC con alquileres recibidos de una comunidad gestio-	-

	DGT	TEAC Y TEAR	TSJC	AN	TS
		cipan activamente en la gestión.	participar en gestión de la comunidad.	nada por su matriz. No admite la dotación ni la materialización en inmuebles cedidos a una comunidad en la que el comunero no interviene.	
Excepciones al criterio mayoritario	-	TEAC 15-10-2018	-	-	TS 4-4-2014

Cuadro 2. Cuestiones a tener en cuenta

	Normativa	Criterio administrativo	Dificultades que plantea
Comunidades de bienes que realicen actividades industriales, comerciales y servicios	Imputación fiscal de rendimientos con la misma naturaleza de la actividad ejercida por la comunidad.	Imputación fiscal de rendimientos en función de si los comuneros intervienen directamente en la actividad desarrollada por la comunidad. Si no intervienen, reciben rendimientos de capital mobiliario con la obligación de la comunidad de retener.	Determinar si el comunero interviene o no en la actividad es una cuestión de prueba. La Administración tendrá que probar que no interviene. En ese caso la renta que percibe se considera rendimientos de capital mobiliario. ¿Qué ocurre con las posibles retenciones si ya los comuneros han satisfecho sus cuotas?
Comunidades de bienes de explotación de inmuebles	Imputación fiscal de rendimientos con la misma naturaleza de la actividad ejercida por la comunidad.	Aplica el mismo criterio de arriba, asimilando estas comunidades a las anteriores. Para que las rentas del comunero tengan naturaleza empresarial se exige su implicación directa en la gestión de la comunidad. Si no intervienen, las rentas se califican de rendimientos	La dotación RIC con rendimientos obtenidos por las comunidades y la materialización en inmuebles cedidos a las mismas es muy cuestionada si no se interviene en la gestión, sin que se sepa dónde está el límite.

	Normativa	Criterio administrativo	Dificultades que plantea
		de capital mobiliario (retenciones) no de capital inmobiliario.	
Gestión de la comunidad	Disparidad entre el ordenamiento civil y tributario admitida por los Tribunales.		Los gestores de la Comunidad no saben de antemano qué criterio han de seguir respecto a los rendimientos satisfechos a los comuneros.
Comuneros e incentivos fiscales	La normativa aplica los incentivos REF a los rendimientos generados en actividades económicas en Canarias.	No admite que el comunero realiza una actividad económica a través de la comunidad si no interviene en su gestión. Si no lo hace, niega la aplicación de la RIC.	No se sabe dónde está el límite de la intervención en la gestión para poder aplicar incentivos fiscales.

2. El mantenimiento de las inversiones a través de la materialización indirecta cuando quien dota la RIC ha cesado en su actividad

La segunda cuestión que por su importancia quiero destacar es qué ocurre cuando se materializa indirectamente en acciones o participaciones de sociedades mercantiles que realizan las inversiones aptas en Canarias y continúan su actividad una vez que quien dotó la RIC haya cesado en la suya. Dicho con otras palabras, qué ocurre cuando un empresario individual o profesional dotó la RIC y la materializó en parte en bonos de corporaciones locales o en cualquier otro instrumento financiero con las mismas características y aptitud para la RIC. En 2012, cuando publiqué el *Manual de la RIC 2007-2013*, esta cuestión no se había suscitado, por lo que no la abordé, pero años después comenzó la Inspección Tributaria a levantar actas regularizando la RIC de quienes habían cesado en la actividad económica y conservaban los bonos de las corporaciones locales o las acciones adquiridas en sociedades que habían invertido en activos fijos, aunque permanecieran activas y los activos en funcionamiento.

Muchas de esas liquidaciones fueron recurridas ante el TEAR y TEAC, que resolvieron en 2019 y 2020 la cuestión a favor del restrictivo criterio administrativo. Veamos algunas de ellas.

La resolución TEARC de 31 de enero de 2019 (Sala de Las Palmas, reclamación n.º 35-02031-2016) sigue el criterio de la Inspección y de la DGT (consulta V3325-2015) y desestima la reclamación de una sociedad que dotó la RIC, pero que dejó de desarrollar su actividad económica para convertirse en simple tenedora de participaciones, entre las que estaban las suscritas para la materialización indirecta de la RIC. A pesar de que la sociedad participada había hecho las

inversiones comprometidas y continuaban afectas a una actividad económica, el TEAR entendió que procedía la regularización del incentivo disfrutado partiendo de otra consulta DGT, la V1696-2009, que concluía que en el caso de una sociedad que había cesado su actividad en Canarias y trasladado a la península había que regularizar la RIC si no se habían cumplido los cinco años de mantenimiento de las inversiones:

*Partiendo de esta consulta, la Sala concluye que en el supuesto enjuiciado, en el cual también se liquida o se cesa en la actividad económica que venía desarrollando el sujeto pasivo en Canarias, independientemente de que el mismo siga teniendo el carácter de sociedad y de que siga poseyendo participaciones en otras entidades (lo cual no implica el desarrollo de actividad económica alguna, ya que dicha actividad ha de estar ligada a la ordenación de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios y no a la mera titularidad de determinados activos), también ha producido el incumplimiento de las obligaciones de materialización y de mantenimiento asociadas a la RIC dotada en el ejercicio 2006*¹³.

El mismo argumento se repite en la resolución TEARC de 29 de mayo de 2019 (Sala de Las Palmas, reclamación 35-03340-2016), que considera incumplida la obligación de materialización de la RIC 2016 por la ausencia de un centro de actividad económica en Canarias, a pesar de que se había invertido en la adquisición de participaciones de otra entidad. La sociedad pretendía probar que realizaba la compraventa de inmuebles como actividad económica, pero la Inspección y el TEAR lo rechazaron porque no ejercía una ordenación de medios de producción y recursos humanos, ni asumía riesgos ni existía habitualidad y continuidad en la actividad. Se reitera por tanto por la Sala que una sociedad que no realiza una explotación empresarial no dispone de un centro de actividad económica en Canarias y no puede materializar válidamente la RIC, aunque fuese de forma indirecta mediante la adquisición de participaciones¹⁴.

También la resolución TEARC de 30 de septiembre de 2019 (Sala de Las Palmas, resolución 35-00139-2017) considera que no es válida la materialización indirecta cuando el beneficiario del incentivo cesa en toda actividad económica, pese a que la sociedad participada haya realizado inversiones utilizadas en su actividad económica¹⁵.

Las tres resoluciones del TEARC son bastante representativas para saber tanto el criterio de la Inspección como la del Tribunal, pues coinciden en señalar que el cese de la actividad económica supone automáticamente la regularización de la RIC por no mantenerse las inversiones durante el plazo legal de 5 o 10 años (suelo). En mi opinión tendría sentido la regularización en las inversiones realizadas en el tejido productivo del propio contribuyente —que pasa a no serlo por la inactividad—, pero no en los casos en los que se haya invertido a través de la materialización indirecta, siempre que las inversiones continúen en funcionamiento. No es el criterio de la Administración Tributaria, DGT ni del TEARC —ni tampoco del TEAC como veremos a continuación—, pero no por eso he de

13 Florido Caño (2019). Revista Hacienda Canaria n.º 51, pp. 244-5.

14 Florido Caño (2019). Revista Hacienda Canaria n.º 51, pp. 242-4.

15 Florido Caño (2020). Revista Hacienda Canaria n.º 52, pp. 257.

conformarme con el mismo. Sí conviene tenerlo presente y evitar situaciones como las ya regularizadas, manteniendo si es posible la actividad económica de quien dotó la RIC durante todo el plazo de mantenimiento de las inversiones, y esperar a que se pronuncien al respecto la AN y en su caso el TS.

Se ocupa el TEAC de esta temática en resolución de 14 de mayo de 2019 (recurso 00-02955-2017), en la que un contribuyente persona física cesa en su actividad de farmacia, habiendo dotado la RIC y materializado en participaciones de una sociedad que desarrollaba un actividad económica indiscutida. El motivo de la regularización por la Inspección fue no cumplir el período de mantenimiento de las inversiones al dejar de disponer de un centro de actividad económica en Canarias. Argumento que es ratificado por el TEAC por diversas causas: porque cuando el art. 27.5 hace referencia al mantenimiento de los títulos cinco años en el patrimonio se está refiriendo al "patrimonio empresarial", porque en todo momento ha de estarse en el ámbito empresarial de la actividad que ha generado la RIC y porque el incentivo solo es aplicable para personas que realicen actividades económicas. Por todo ello carecería de sentido poder disfrutar del beneficio del régimen cuando la actividad no se desarrolla durante el tiempo en el que ha de mantenerse la inversión¹⁶.

El TEAC comparte por tanto el criterio del TEARC de que es necesario continuar con la actividad económica en Canarias durante el plazo de mantenimiento de las inversiones afectas a la RIC, aún en el caso que se haya optado por la materialización indirecta y sea indubitado que la sociedad participada realiza una actividad económica y además la inversión se mantenga afecta a la misma.

En el mismo sentido se pronuncia el TSJC en Sentencia de 15-10-2019 (Sala de Las Palmas, recurso 522/2018) cuando desestima las pretensiones de un contribuyente que había cesado en su actividad principal y se había quedado solo con las inversiones en inmuebles cedidos a una comunidad de bienes. Al considerar que los mismos tampoco estaban afectos a una actividad económica, la Inspección y el TEAR habían rechazado las inversiones por incumplir la fase de mantenimiento:

3.- Como en breve se explicará, a partir de 2007, en que la sociedad abandonó la referida actividad de prestación de servicios médicos, no realizó ninguna otra actividad que pueda merecer el calificativo de "económica", por lo que resultaba procedente examinar las materializaciones de la RIC dotada en los periodos anteriores, en cuanto es de general conocimiento que el beneficio fiscal se justifica solo si, y en la medida que, la actividad empresarial continúe durante el periodo de materialización y de mantenimiento de la inversión. De ahí que la Inspección, al entenderlo así, actuara con arreglo a Derecho.

En mi opinión, el criterio de la Inspección Tributaria, Tribunales económico-administrativo y la Sentencia del TSJC comentada sobre la aplicación de la RIC en la denominada materialización indirecta es, dicho con todo respeto, inco-

16 Florido Caño (2020). Revista Hacienda Canaria n.º 52, pp. 254-7. Es de agradecer que los estudiosos de esta materia podamos seguir las resoluciones del TEAR y TEAC a través de los artículos de este autor en la revista, pero echo muy en falta poder acceder directamente a estas resoluciones. Ni a través de la página del Ministerio de Hacienda ni de la base de datos de la AEDAF ha sido posible.

recto, pues parte de una interpretación de la normativa que no comparto. El origen de la RIC como sabemos es fomentar el desarrollo económico en el archipiélago mediante la inversión y la creación de empleo. Y ello se consigue tanto con la materialización directa como indirecta en la segunda fase del incentivo, esto es, en el proceso de inversión, y se consolida con los cinco años en que las inversiones han de estar en funcionamiento. Las vías de materialización indirecta reguladas en el art. 27.4.D de la Ley 19/1994 han ido ampliándose en un loable intento del legislador de permitir más opciones de inversión, adecuándose a los nuevos avances en la actividad empresarial en general. Estas inversiones en bonos, participaciones, acciones, instrumentos financieros, préstamos, etc. están reguladas en cuanto a su mantenimiento en el propio apartado D: *los elementos patrimoniales así adquiridos deberán mantenerse en funcionamiento en Canarias en los términos previstos en este artículo*. Y los términos que prevé el art. 27, en la normativa vigente, son los señalados en el art. 27.8: (i) con carácter general los elementos patrimoniales adquiridos deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo (diez en suelo) y (ii) con carácter específico, cuando se trate de los valores del apartado 27.4.D, deberán permanecer en el "patrimonio" del contribuyente durante cinco años ininterrumpidos. Precisamente esta especificación en la denominada materialización indirecta es la que permite fomentar las nuevas opciones de inversión RIC. Interpretar ahora, como lo han hecho los Tribunales antes señalados, que el patrimonio debe ser exclusivamente el patrimonio empresarial en Canarias, exigiendo además que dicho concepto suponga el mantenimiento de un centro abierto en el archipiélago limita considerablemente la expansión de las opciones de inversión y contradice el espíritu del REF de fomentar la inversión en las Islas.

Mi criterio es que cuando un establecimiento cesa su actividad en Canarias se produce el incumplimiento de la RIC por no haber estado las inversiones en funcionamiento cinco o diez años. Caso que no se produce si las inversiones siguen en funcionamiento en sede de la sociedad en la que se ha materializado indirectamente, siempre y cuando continúen en funcionamiento el plazo prescrito en la normativa. Justo lo contrario a lo que han concluido las resoluciones y sentencias analizadas. Una vez más la reinterpretación constante y restrictiva del incentivo fiscal por la Administración Tributaria es ratificado en instancias superiores, sin que nunca lleguemos a saber los que aplicamos el REF a qué atenemos. Veremos qué dirán la AN y el TS.

3. Los cambios *in extremis* en la legislación e interpretación RIC durante 2020

Haré referencia finalmente a los dos cambios legislativos y al informe DGT que afectaron a la RIC en 2020. Fueron fruto por una parte de la prórroga a nivel europeo de las ayudas de Estado y por otra de los efectos de la pandemia.

Durante el confinamiento por la Covid-19, la Cátedra del REF de la ULPGC publicó el 12 de abril de 2020 un importante informe titulado "El REF ante la crisis económica y social del coronavirus. Reflexiones y propuestas", que fue

actualizado el 12 de mayo. En el documento dedicamos una parte, el bloque III, a las medidas fiscales y la necesaria adaptación del REF. En él se explica con todo detalle varios aspectos, entre ellos: (i) el momento de la dotación RIC y el retraso en la aprobación de las cuentas anuales de 2019 (ii) la necesaria flexibilización del plazo de materialización RIC (iii) el alargamiento del plazo de tres años de las inversiones y (iv) el mantenimiento de las inversiones en la RIC y DIC afectadas por la inactividad de la crisis Covid-19. Después de cada razonamiento propusimos el cambio legal que estimamos conveniente para minimizar los efectos de la pandemia en la aplicación de la RIC. Las conclusiones fueron compartidas por asociaciones empresariales y profesionales y trasladadas al Gobierno de Canarias. Teniendo como denominador común el evidente retraso en la publicación de los cambios legislativos o en la interpretación de la norma se produjeron tres actuaciones reseñables que paso a analizar.

– El Informe DGT de 20 de julio de 2020 posibilitó dotar la RIC 2019 sin haberse aprobado las cuentas anuales

La primera fue la publicación el 20 de julio de 2020 del Informe de la DGT admitiendo la dotación de la RIC 2019 sin que se hubiesen aprobado las cuentas anuales del año. Cuestión que habíamos demandado en abril por el evidente retraso con el que se iban a formular y verificar las cuentas por el confinamiento. Como es conocido, la dotación RIC ha de aprobarse en junta general antes de la presentación del IS con la disminución de la dotación, razón de que argumentáramos la imposibilidad de que esa antelación se exigiese en 2020 respecto a las cuentas anuales de 2019.

La cuestión técnica se solventó satisfactoriamente, al permitir la DGT que por excepción en 2020 pudiera disminuirse del resultado contable la dotación RIC 2019 sin haberse aprobado en junta. Es suficiente que se adoptase el acuerdo por los administradores en base a un borrador de las cuentas o del balance y cuenta de pérdidas y ganancias, siempre que posteriormente fuese ratificado por la junta. Así se expresa con detalle en la consulta presentada por la AEDAF y evacuada por la DGT con informe previo de la AEAT. La solución, magnífica, pero el retraso en adoptarla evidente, ¡ya que los asesores fiscales tuvimos conocimiento de ella el 22 de julio, solo tres días antes de que finalizara el plazo de presentación del IS 2019!

– El cambio legal del RD-ley 34/2020 para posibilitar las inversiones anticipadas

La portavoz del Gobierno de la Nación, en comparecencia ante los medios de comunicación el martes 17 de noviembre de 2020, anunció que el Consejo de Ministros había aprobado el acuerdo de remitir al Parlamento canario una modificación puntual del REF. Era a partir de ese momento cuando el Parlamento canario debía dar la conformidad a la modificación operada a través del Real Decreto-ley 34/2020, que prorrogó algunas de las reseñas temporales del REF, pero que no resolvía las cuestiones de fondo planteadas en la aplicación de los incentivos que evitase o minimizase al menos la eterna conflictividad fiscal. La sorpresa fue que el Parlamento canario la aprobó entre los rifirrafes de los diputados que consideraban que el cambio no era suficiente y los que sí. Lejos, muy

lejos, de la unanimidad con la que se habían aprobado otros asuntos REF en el pasado.

Del tardío acuerdo y publicación hemos, por un lado, de congratularnos, pero por otro exigir una vez más una mayor diligencia del Estado en los asuntos relacionados con la centenaria Institución creada para cubrir las necesidades más perentorias de la sociedad canaria y facilitar su desarrollo económico y social. Y es que conviene matizar que de la disposición final primera del RD-I, se desprende que lo que se cambia y prorroga no es todo lo que habíamos solicitado los agentes económicos, sino solo una cuestión específica:

Disposición final primera. Modificación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en los siguientes términos:

Uno. Se modifica el apartado 11 del artículo 27, que queda redactado de la siguiente forma:

«11. Los contribuyentes a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo.

Las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2021.

La materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.»

Dos. Se modifica el apartado 2 del artículo 29, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. No obstante, la autorización de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria tendrá como límite el 31 de diciembre del año 2021.»

El texto transcrito únicamente alude a las referencias temporales de la Ley del REF, que son las relativas a las inversiones anticipadas en el marco de la RIC y a la inscripción de nuevas entidades ZEC, que con la publicación del RD-I se prorrogaron un año más, hasta el 31 de diciembre de 2021; pero nada señala respecto a que el plazo de las dotaciones RIC 2016 se prorrogase un año más para mitigar los negativos efectos de la pandemia en la economía regional. La disposición final primera del RD-I 34/2020 de 17 de noviembre de medidas urgentes en materia tributaria recogió por tanto solo una mínima parte de las reivindicaciones planteadas por la Cátedra del REF y otros colectivos, por lo que para poco sirvió.

– El cambio legal del RD-ley 39/2020 de 30 de diciembre prorrogó un año más el plazo de materialización de la dotación 2016

No obstante, al filo del cambio de año, el preámbulo del RD-L 39/2020 de medidas financieras de apoyo social y económico se hizo eco de la modificación del REF ampliando un año el plazo para efectuar la materialización de la RIC dotada con beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados en 2016, y la dotación a dicha reserva relativa a las inversiones anticipadas realizadas en 2017 y consideradas como materialización de la misma. Se motivaba en los graves efectos que la pandemia ha producido en la realización de las inversiones y los resultados económicos en 2020, por lo que la disposición adicional segunda introduce una nueva disposición transitoria (octava) en la Ley 19/1994 con dos cambios que veníamos con reiteración demandando las asociaciones empresariales y todos los colegios y asociaciones profesionales vinculados con la tributación:

Disposición transitoria octava. Ampliación de plazos vinculados a la Reserva para Inversiones en Canarias.

1. El plazo máximo a que se refiere el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, será de cuatro años [antes tres] para las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias dotada, en los términos señalados en su normativa reguladora, con beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados en el año 2016.

2. El plazo a que hace referencia el párrafo primero del apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, será de cuatro años [antes tres] para las inversiones anticipadas materializadas en 2017.

Con manifiesto retraso, pero más vale tarde que nunca, se amplió el plazo de materializar la dotación RIC 2016, que finalizaba el 31-12-2020 y que ahora termina el 31-12-2021; y el de las inversiones anticipadas realizadas en 2017. El ordenamiento exigía que se afectasen como máximo a la dotación RIC 2020, pero por causa de la pandemia y el cambio legislativo, podrán ahora afectarse también con carácter excepcional a la dotación RIC 2021. Lo lógico es que en 2020 el rendimiento de la gran mayoría de las empresas canarias sea muy bajo e incluso negativo, razón de que se corriera el riesgo de que las inversiones anticipadas realizadas en 2017 no pudiesen afectarse a la RIC (la normativa señala que se pueden realizar inversiones anticipadas en un máximo de tres años, por lo que las efectuadas en 2017 vencían en 2020).

4. Conclusiones

Primera: a través de comunidades de bienes se desarrollan muchos negocios amparados en el Código Civil y atribuyendo fiscalmente sus rendimientos a los comuneros. Pese a que la normativa fiscal señala que los rendimientos atribuidos participan de la misma naturaleza que tienen los generados por la comunidad, la Administración Tributaria, los Tribunales económico administrativos y algunas Sentencias del TSJC exigen un plus más a la hora de calificar las rentas

imputadas de rendimientos de actividades empresariales: que los comuneros participen activamente en la gestión del negocio que desarrolle la comunidad. Más cautos se muestran por ahora la AN y el TS, pero en dos o tres años tendremos su criterio mejor definido. Mientras, la aplicación de la RIC, tanto en la dotación con los rendimientos imputados por la comunidad como la materialización en inmuebles cedidos a las denominadas comunidades de explotación, se ve en entredicho y es objeto de regularización por la Inspección cuando no concurre el hecho de que el comunero participe en la gestión. Cuestión de prueba y por tanto sujeta a muchas interpretaciones.

Segunda: el cese de la actividad económica desarrollada en Canarias tenía como consecuencia directa la regularización de las dotaciones RIC por dos motivos: por no haberlas invertido y por no haber estado las inversiones al menos cinco años (diez en el caso de suelo) en funcionamiento. Desde hace algunos años se regulariza también la RIC en los casos de materialización indirecta por cese en la actividad principal en el archipiélago, aunque continúen en el patrimonio de quien la dotó las participaciones en sociedades o los instrumentos financieros permitidos por la normativa y además sigan en funcionamiento las inversiones realizadas por las sociedades participadas. No puedo estar de acuerdo que en este caso la referencia legal al patrimonio se haya de interpretar como al patrimonio empresarial, pero así lo ha ratificado el TEAC e incluso puntualmente el TSJC.

Tercera: con gran retraso, pero más vale tarde que nunca, una resolución de la DGT de 20 julio de 2020 permitió dotar la RIC 2019 sin las cuentas anuales aprobadas, solo con la decisión de los administradores de hacerlo en base a un borrador de las cuentas o del saldo provisional de pérdidas y ganancias, siempre que posteriormente fuese ratificada la dotación por la junta general. El retraso por la pandemia así lo exigía, pues la interpretación consolidada de los Tribunales de Justicia es que solo puede deducirse la dotación RIC después de haber aprobado la aplicación de resultados con la dotación. A final de año dos cambios legislativos prorrogaron un año más, hasta 31 de diciembre de 2021, la posibilidad de dotar la RIC con las inversiones anticipadas, y materializar la dotación RIC 2016 también un año más tarde, hasta esa nueva fecha.