

Crónica de la RIC 2012

Jornadas de Estudio de la AEDAF en Canarias Meloneras, febrero de 2013

Salvador Miranda Calderín

Economista y Dr. en Historia. Miembro de la AEDAF

Resumen

El Tribunal Supremo ha seguido ratificando en 2012 el criterio restrictivo en la interpretación de la Reserva para inversiones en Canarias, un mermado incentivo fiscal del Régimen Económico y Fiscal de Canarias por la crisis económica, publicándose las primeras sentencias de unificación de doctrina. Mientras que la Audiencia Nacional ha innovado en algunas materias, concretamente en la presentación extemporánea del Impuesto sobre Sociedades con la dotación. Por su parte, el Tribunal Económico Administrativo Regional y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias discrepan de nuevo respecto a la prescripción de este incentivo, cambiando el primero el criterio que mantuvo durante años.

Abstract

In 2012, the Supreme Court has continued supporting its restrictive view on the interpretation of the Reserve for investments in the Canary Islands —a tax incentive provided by the Canary Islands Economic and Tax System diminished by the economic crisis— and its first rulings on the unification of doctrine have just been published. In the meantime, the Audiencia Nacional has innovated in some matters, more specifically on the late submission of the Corporation Tax including transfers to this reserve. Finally, The Economic and Administrative Regional Court and the High Court of Justice of the Canary Islands have again diverging opinions on the prescription of this tax incentive, with the former changing the view it has held for years.

Palabras claves

Reserva para inversiones en Canarias, RIC, incentivos a la inversión, conflictividad de la RIC

Keywords

Reserve for investments in the Canary Islands, RIC, investment incentives, conflicts of the RIC

Sumario

1. Introducción
2. La Audiencia Nacional y la RIC en 2012
 - 2.1. Las plusvalías obtenidas en la enajenación de inmuebles
 - 2.2. La actividad en terrenos con presuntas actividades extractivas
 - 2.3. La actividad de promoción inmobiliaria
 - 2.4. La actividad de alquileres
 - 2.5. La venta de acciones e ingresos financieros
 - 2.6. Las declaraciones extemporáneas y el momento de la dotación
 - 2.7. Un nuevo frente abierto en la RIC: los préstamos a los socios considerados como reparto de beneficios
 - 2.8. Otras cuestiones
3. El Tribunal Supremo y la RIC en 2012
 - 3.1. La actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles
 - 3.2. Las plusvalías obtenidas en la venta de acciones
 - 3.3. Los requisitos contables
 - 3.4. Otras cuestiones
4. El TEARC cambia su criterio respecto a la prescripción de la RIC y no coincide con el que mantiene el TSJC
5. Conclusiones

1. Introducción

Como explicamos en la Crónica de la RIC del año pasado, las sentencias de 2011 del Tribunal Supremo (TS en adelante) y de la Audiencia Nacional (AN) relacionadas con la dotación de la RIC con resultados extraordinarios ratificaban el criterio administrativo expresado en numerosas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias (en adelante, TEARC y del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), que pusieron de manifiesto la necesidad de que las plusvalías obtenidas en la enajenación de inmuebles se gestase en una actividad económica para que fuera susceptible de la dotación. Cuestión que ha de acreditarse por quien se acoge al beneficio fiscal, bien mediante la afectación de los inmuebles a una actividad económica o con el desarrollo por su parte de una actividad económica de promoción inmobiliaria o compraventa de inmuebles.

Terminaron pues en 2011 las dudas existentes respecto a si cualquier resultado obtenido por una entidad mercantil era susceptible de la dotación, sentando los Tribunales de Justicia el criterio de que solamente los resultados generados en una actividad económica y las plusvalías obtenidas en la transmisión de activos afectos a dicha actividad económica son susceptibles de la dotación RIC.

En 2012, el TS ha ratificado ese criterio en numerosas sentencias, refiriéndose a la RIC como a un poderoso beneficio fiscal al que ha de exigírsele el cumplimiento máximo de los requisitos previstos en la Ley que lo regula, pero haciendo caso omiso, en mi opinión, de que los principales argumentos que se han utilizado por la Administración y por los Tribunales para rechazar las dotaciones RIC no figuraron en el texto legal hasta la publicación del Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, con efectos a partir de 1 de enero de 2007. Por tanto, la totalidad de los recursos que han llegado en casación al TS se referían a dotaciones efectuadas en años anteriores a 2007, en los que el texto legal no limitaba los beneficios susceptibles de la dotación RIC, sino que fue exclusivamente la interpretación que hizo la Administración tributaria —eso sí, ratificada por los Tribunales administrativos y de Justicia— la que configuró la delimitación del beneficio ratificada por el TS.

Sí hemos de ser conscientes que hubo un preaviso del criterio administrativo que iba a imperar en el futuro respecto al beneficio susceptible de la dotación con la publicación del Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la RIC en el mes de diciembre de 2000 (apartado 2.2.4. Rentas excluidas del beneficio fiscal). Por lo que a partir de 2001 había que ser más precavidos a la hora de dotar la RIC con el beneficio generado con las plusvalías obtenidas en la venta de acciones o de inmuebles no afectos a actividades económicas, y muchos empresarios y asesores lo fueron, pero otros no. Aun así, la gran mayoría de los casos que en esta materia han llegado al TS se concretan en dotaciones efectuadas en los últimos años del s. XX, en los que poco o nada se sabía sobre la interpretación que harían al respecto los Tribunales de Justicia.

Otra de las cuestiones importantes que faltaba por definir por el TS era si el cumplimiento de la finalidad de la RIC: invertir y generar puestos de trabajo en Canarias, era determinante a la hora de interpretar alguna materia confusa y conflictiva de la RIC. No lo es, en opinión del Alto Tribunal, y lo ha dicho expresamente en algunas de las sentencias que analizaremos.

También hemos de referirnos en esta Crónica a la unificación de doctrina en materia de los requisitos aplicables a las sociedades mercantiles para que fiscalmente se entienda que realizan una actividad económica en el ámbito del alquiler y compra-venta de inmuebles. El TS ha dicho con claridad en 2012 que los requisitos de local y empleado afectos a dichas actividades son exigibles a cualquier entidad, con independencia de que realicen o no otras actividades económicas. Eso sí, pudiéndose siempre demostrar por otros medios que la realización de

dichas actividades se efectúa en el desarrollo de una actividad empresarial con los medios humanos y de capital necesarios.

Se vuelve así al criterio innovador al que llegó en su día el TEAR de Canarias, de que los requisitos de local y empleado aplicados a la actividad de alquiler y/o compraventa de inmuebles constituían una presunción *iuris tantum*, en el sentido de que podían cumplirse dichos requisitos y en realidad no desarrollarse actividad económica alguna, como probarse el desarrollo de una actividad sin cumplir con los requisitos de local y empleado. Este es el criterio que ha consagrado la AN y el TS con las sentencias de 2011 y 2012.

Pero no solo analizamos en esta Crónica el criterio de la AN y TS en relación con la RIC, sino también veremos qué hay de nuevo en el TEARC y en el TSJC, concretamente en la materia de la prescripción de este incentivo, en la que notamos un cambio de criterio importante y una discrepancia notable entre ambos Tribunales.

Finalmente, para que pueda seguirse la evolución de los recursos a medida que avanzan en las diferentes instancias, este año he optado por poner el nombre de los contribuyentes junto a la fecha de las sentencias.

2. La Audiencia Nacional y la RIC en 2012

Cuarenta sentencias son las que he analizado en 2012 relacionadas con la RIC y cuyo estudio abordamos a continuación en ocho apartados específicos. En algunas de ellas ha existido innovación, cambiando los criterios anteriores, aunque en la mayoría no. Cuando sí ha existido, el análisis que hacemos es más exhaustivo, transcribiendo en algunos casos los textos más representativos; en contra, algunas sentencias publicadas que no aportan nada nuevo no han sido objeto de comentario.

2.1. Las plusvalías obtenidas en la enajenación de inmuebles

Durante 2012 las sentencias de la AN han continuado en la misma línea que en 2011 respecto a la actividad de promoción inmobiliaria y/o compraventa de inmuebles, negando en la mayoría de ellas que haya existido una actividad económica y por tanto que las plusvalías generadas sean susceptibles de la dotación.

Así ha ocurrido con la **sentencia de 19 de enero de 2012 (BTL Lanzarote)**, en la que no admite que exista actividad económica de compraventa de inmuebles o de promoción inmobiliaria en la venta de dos locales alquilados (sin cumplir los requisitos para tal actividad) y los derechos de vuelo de un solar en Playa Blanca; con la **sentencia de 16 de febrero de 2012 (Golf Leisure)**, que no estima que exista actividad económica (la actividad principal de la sociedad era la venta de agua desalinizada) en la venta con plusvalía de una parcela en Jandía recién calificada como urbana y que fue adquirida por el socio y administrador y aportada a través de otra sociedad; con la **sentencia de 17 de mayo de 2012 (Seaside Hotels)**, en la que se vende una parcela hotelera con proyecto y licencia de obra, pero sin haber comenzado la construcción, estimando que no es suficiente con las expectativas, por mucho que insista la empresa en que iba a construir un hotel, sino que hay que desarrollar la actividad; **con la sentencia de 21 de junio de 2012 (Inverdix)**, en la que se analiza la venta de una parcela hotelera que figuraba en la contabilidad como existencias y en la que se intenta probar sin éxito que se habían realizado trabajos previos de desmonte; con la **sentencia de 28 de junio de 2012 (Amogio)**, en la que se venden un terreno y un inmueble por parte de una sociedad agrícola, pero sin estar afectos a dicha actividad ni a la de promoción inmobiliaria; y con la **sentencia de 18 de octubre de 2012 (Tahodio)**, que no admite como susceptible de la dotación el beneficio

obtenido en la venta de dos fincas agrícolas por parte de una sociedad promotora porque no se ha probado ni que los terrenos fuesen otra cosa que rústicos ni que se hubiese comenzado la actividad de promoción.

2.2. La actividad en terrenos con presuntas actividades extractivas

Relacionado también con terrenos, pero con el añadido de una posible actividad industrial de extracción se abordan con el mismo resultado desestimatorio dos cuestiones más: en la **sentencia de 23 de febrero de 2012 (Canteras de Cabo Verde)** se analiza la venta del derecho de extracción de la cantera de la montaña de Tindaya, que califica la AN como una operación atípica, que no queda amparada en la actividad extractiva, sino más bien en el arrendamiento de negocio o en la cesión de usufructo, por lo que no puede dotarse la RIC con los beneficios obtenidos; y en la **sentencia de 21 de junio de 2012 (Hormigones insulares)**, en la que se intenta probar sin éxito que en la parcela enajenada se realizaban labores de extracción de áridos y almacenaje de maquinaria, por lo que el beneficio obtenido no es susceptible de la dotación. En esta sentencia es interesante ver las pruebas que se aportan y cómo se destruyen.

También en la **sentencia de 17 de mayo de 2012 (Planiurba)**, en la que se aborda un tema de sociedades que se fusionan, en que la absorbente vende unas parcelas que dice que urbanizaron las sociedades fusionadas, no se admite que existiera promoción inmobiliaria, ya que las obras de urbanización se habían efectuado antes de la compra de las parcelas por las entidades absorbidas.

2.3. La actividad de promoción inmobiliaria

Sin embargo, en el análisis efectuado en las sentencias publicadas hasta el 31 de diciembre de 2012 sí se constata que en algunos casos la AN ha admitido la realización de una actividad de promoción inmobiliaria con los terrenos enajenados. Concretamente en las sentencias de 19 de abril y 14 de junio de 2012, que comentaremos con mayor extensión que las sentencias anteriores.

En la **sentencia de 19 de abril de 2012 (Samelpa)**, en la que una entidad había vendido parcelas que la Administración tributaria no reconoció como afectas a la actividad de promoción, sí lo hace la AN porque la entidad había probado que en el pasado realizó dicha actividad y se había comprometido verbalmente a terminar la urbanización, estando además dada de alta en la actividad de promoción inmobiliaria.

El fundamento quinto es el que señala los dos aspectos que más nos interesan destacar:

- a. que lo importante es determinar si los beneficios proceden del desarrollo de una actividad económica, y
- b. que las actuaciones desarrolladas en el pasado tienen mucho que ver en la calificación de la actividad como económica:

... a) No está aquí en juego la circunstancia, abstractamente considerada, de si la recurrente era o no promotora de la urbanización de terrenos, sino si los beneficios con que se efectuó la dotación a la RIC procedían de una actividad empresarial o eran extraordinarios. A tal efecto, cabe destacar que la resolución del TEAC se limita a negar apodícticamente que sobre las parcelas se ejerciera actividad alguna dirigida a su transformación física y jurídica, pero no identifica el carácter con que se vendieron ni las razones por las que el beneficio se reputa extraordinario y, por ende, inepto para la dotación a la RIC.

Sentando los Tribunales de Justicia el criterio de que solamente los resultados generados en una actividad económica y las plusvalías obtenidas en la transmisión de activos afectos a dicha actividad económica son susceptibles de la dotación RIC

No debe olvidarse que el procedimiento inspector era de carácter parcial, limitado a verificar la correcta dotación a la Reserva para Inversiones, limitación que no sólo afecta a los medios de comprobación sino también al objeto mismo sobre el que ésta se proyecta. Esto es pertinente para determinar que no hay razón jurídica alguna para que la Administración pueda segregar conceptualmente la venta de los terrenos efectuada, respecto al conjunto de la gestión anterior y posterior referida no sólo a ellos, sino a la

totalidad de los integrados en el Plan Parcial Costa Papagayo, dándoles un tratamiento distinto. Esto es, la liquidación y la posterior resolución del TEAC parecen sugerir que la venta se efectuó en ejercicio de una actividad distinta a la de promoción, esto es, de mera gestión patrimonial -única alternativa posible a la sostenida por la actora, a menos que se hubiera razonado mínimamente de qué naturaleza eran los beneficios y porqué eran inadecuados para la dotación a la RIC- pero no niegan que SALMEPA se dedicaba efectivamente a la actividad urbanizadora pues, de hacerlo, ni sería idónea la comprobación parcial ni la entidad podría haber tributado válidamente por el régimen general, algo que no sólo no consta en autos sino que no podía determinarse válidamente en el seno de una comprobación de estas características.

En el fundamento quinto de la **sentencia de 14 de junio de 2012 (El Cardonal)**, se señala nuevamente la importancia de las actuaciones realizadas en el pasado para configurar la actividad de promoción inmobiliaria, ya que la realización de dicha actividad había quedado probada en sentencia de 7 de diciembre de 2009:

La conclusión alcanzada por la Sección Séptima de esta Sala en la Sentencia de 7 de diciembre de 2009 -rec. núm. 384/2007 - parcialmente transcrita, en la que se colige que la entidad hoy recurrente realiza la actividad económica de promoción inmobiliaria, por lo que los beneficios obtenidos en la venta de los solares urbanizables, entre ellos el ahora enjuiciado, son aptos para la dotación de la reserva para inversiones en Canarias, comporta que deba ser estimado el recurso en este punto y, en su consecuencia, declarar la idoneidad para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias de los beneficios obtenidos por la venta de un solar urbanizable efectuada en contrato privado de fecha 9 de abril de 2002, elevado a público el día 22 de enero de 2004, por cuya operación el obligado tributario percibió la suma de 9.099,70 euros en el momento de la firma del contrato, al proceder dichos ingresos del ejercicio de la actividad económica de promoción inmobiliaria.

2.4. La actividad de alquileres

Lo mismo que ha ocurrido con las plusvalías obtenidas en la venta de terrenos en 2011 y 2012 ha sucedido también respecto a la actividad de alquileres. Con carácter casi general, la AN ha desestimado en 2012 las demandas que intentaban probar que dicha actividad tenía la consideración de económica. Analizamos brevemente las sentencias publicadas que han desestimado dicha pretensión para luego hacerlo con más detenimiento en aquellas que sí han estimado que se realiza una actividad económica con los alquileres.

En la **sentencia de 19 de enero de 2012 (BTL Lanzarote)** se dice que la entidad carece de la estructura mínima para ejercer una actividad económica con los alquileres y que fue en 2002 cuando contrató un peón albañil, sin contar con un local para dicha actividad; en la **sentencia de 29 de marzo de 2012 (Reyphar)** la entidad alega que hay una cesión de industria, no una actividad de alquileres, por lo que no necesita cumplir con los requisitos de

local y empleado, pero no lo estima así la AN, que añade que tanto en un caso como en otro ha de acreditarse una actividad económica; en la **sentencia de 10 de abril de 2012 (Yaryan)** no se cuenta con local y empleado, sino que es el propio administrador de la entidad que vende aguas el que gestiona los alquileres, por lo que la AN dice que no se ha probado la realización de una actividad económica. Lo mismo ocurre en la **sentencia de 26 de abril de 2012 (Urbanización Montaña Alta)**, en la que una sociedad promotora materializa la RIC en viviendas para alquilar, pero sin una organización, ni local ni personal; en la **sentencia de 17 de mayo de 2012 (Construcciones Realejos)**, en que la sociedad constructora alquila un local a Mercadona, pero no catorce apartamentos más en los que había materializado la RIC, pero sin contar con una persona y local exclusivamente afectos a los alquileres. La entidad alega que tiene cuarenta empleados y que son los administrativos los que controlan los alquileres, pero la AN le dice que no ha probado con anuncios una verdadera gestión de los mismos, limitándose al alquiler de Mercadona; y en la **sentencia de 25 de octubre de 2012 (José Macías Álvarez)**, que no admite la materialización en un local para alquilar, ya que no había carga de trabajo suficiente para ese local.

En la **sentencia de 3 de mayo de 2012 (Inversora Ibañez)** se trata también la cuestión de los alquileres, pero relacionados con la dotación, no con la materialización. Es una sociedad que obtiene ingresos por arrendamiento de inmuebles que explota otra entidad, diciendo la AN que no son susceptibles de la dotación porque no se realiza actividad alguna al haberse cedido la explotación a un tercero.

Sin embargo, sí encontramos un argumento favorable al contribuyente en la **sentencia de 22 de noviembre de 2012 (Montebaldo)**, que admite que se realiza una actividad económica con los alquileres a pesar de que solo se tuviese un empleado a media jornada, ya que se ha demostrado la realización de una actividad económica, matizando la presunción *iuris tantum* que se establece con los requisitos del art. 27 de la LIRPF y afirmando que el número de inmuebles alquilados no tiene que ver con la realización o no de una actividad económica con los alquileres.

En este aspecto había insistido en Crónicas anteriores: que el factor importante en esta materia es probar que se realiza una actividad económica con los alquileres o con la compraventa de inmuebles, siendo el resto de requisitos, como los de personal, local y número de inmuebles alquilados, subsidiarios. La afirmación de la AN al respecto es tajante:

La Sala no comparte el criterio del Acuerdo de liquidación y del TEAC en este particular, pues lo determinante a los efectos de poder gozar de los beneficios fiscales contenidos en el art. 27, es que la entidad ejerza realmente una actividad empresarial, lo que, a juicio de la Sala, resulta suficientemente acreditado en el presente supuesto, pues con independencia de que el único empleado sea a tiempo parcial, y que la principal actividad de la entidad sea la promoción inmobiliaria, ello no obsta a que también desarrolle una actividad de arrendamiento, lo que parece obvio, atendiendo al volumen de ingresos obtenidos por la citada actividad en el periodo regularizado y que, según se expresa en el Acuerdo de liquidación asciende a 778.113,92 €, incluyendo los arrendamientos de locales y de apartamentos, cifra que aunque es sustancialmente inferior a la procedente de la actividad de promoción inmobiliaria (9.645.000 €), no por ello debe ser rechazada, cuando en efecto la parte ha acreditado que el número de inmuebles en arrendamiento es de 24 unidades en la parcela 98 y de 136 unidades en la parcela 97.

No se debe olvidar que aún tratándose de disfrute de un beneficio fiscal, para lo que ha de estarse a una interpretación restrictiva, los objetivos de la ley, según se indica en su Exposición de Motivos, es la creación de “un sistema impulsor a la actividad económica, la creación de empleo, la potenciación de sus distintos espacios insulares, la oferta y regulación de un foco de atracción a la iniciativa empresarial y a la presencia de inversor exterior”, por lo que, acreditada la existencia

de actividad empresarial, por mínima que ésta sea, no cabe rechazar el disfrute del beneficio. La Inspección simplemente “presume” la inexistencia de actividad por “ausencia de estructura empresarial”; y frente a esta afirmación, se alza la prueba desplegada por el sujeto pasivo del tributo, de la que se desprende indubitadamente el efectivo y continuado ejercicio del arrendamiento de los inmuebles y el destino de los beneficios mediante la inversión controvertida, al desarrollo de tal actividad.

Cabría señalar, además, que las resoluciones impugnadas no cuestionan la existencia de la actividad de arrendamiento, ni descartan la efectiva percepción por la sociedad de las rentas consignadas en la contabilidad de la empresa como procedentes de tales actividades, sino que fundamentan el rechazo a la aptitud para dotación a la RIC en el escaso volumen de rentas y número de inmuebles arrendados.

Como hemos señalado en ocasiones anteriores, no es de recibo establecer apriorísticamente un límite de inmuebles que deben ser arrendados para el reconocimiento de la condición de empresario del sector, ni una cuantía de ingresos más o menos alta, pues eso sería tanto como primar -sin cobertura legal alguna las entidades con capacidad suficiente para efectuar grandes inversiones, frente a aquellas que –más modestamente- contribuyen también a dinamizar la economía mediante el ejercicio de la actividad de que se trata.

En atención a lo expuesto, la consecuencia que se extrae, no puede ser otra que la admisión, como dotación a la RIC de los ingresos provenientes de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

2.5. La venta de acciones e ingresos financieros

Analizamos conjuntamente las sentencias que examinan la susceptibilidad de la dotación de las plusvalías obtenidas en la venta de acciones y en los ingresos provenientes de ingresos financieros, ya que el argumento que se esgrime es el mismo: solo son susceptibles de la dotación los rendimientos obtenidos en la realización de actividades económicas, pero no en la venta o en los rendimientos de activos financieros, que entiende la AN en 2012, como en los años precedentes, que no están afectos a una actividad económica.

En relación con la venta de acciones, la **sentencia de 2 de febrero de 2012 (Lopesan Turistik)** niega la dotación con la plusvalía obtenida en la venta de acciones, aunque la sociedad vendedora haya desarrollado “directamente” la gestión de su cartera de valores, compuesta por acciones en sociedades que realizan una actividad de explotación turística en Canarias y la colocación de los recursos financieros derivados de las actividades descritas; e “Indirectamente”, haya ejercido actividad mediante la participación en el capital social de otras empresas, obteniendo un resultado positivo derivado de ventas de acciones de diversas empresas del Grupo, entre ellas, la que supuso la entrada en el accionariado de un importante tour operador:

Las distintas actuaciones en las que el interesado manifiesta que interviene, gestión de la cartera de valores, ampliación de capital de Canarias Congress Boureau Maspalomas-Gran Canaria S.A. y solicitud de licencia de construcción sobre el terreno que integra su activo, en ningún caso acreditan el ejercicio de una actividad empresarial propia, por cuanto que, como se ha justificado, carece de una estructura independiente de medios materiales y humanos que puedan acreditar el ejercicio por sí misma de la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o prestación de servicios al mercado.

Lo mismo ocurre con otro importante grupo empresarial en la **sentencia de 16 de febrero de 2012 (Hoteles Maspalomas Dunas)**, en que la plusvalía obtenida en la venta de las acciones de la entidad Don Gregory Dunas,

aunque esa entidad explotase un hotel, no es susceptible de la dotación porque ello no significa que la entidad propietaria de las acciones realizase una actividad económica con las mismas.

Más numerosas son las sentencias que excluyen de la dotación RIC los ingresos financieros, teniendo casi todas el nexo común de que los ingresos no provienen de los intereses de la colocación de excedentes de tesorería a corto plazo (únicos admisibles): **sentencias de 26 de enero, 2 y 16 de febrero, 9 de abril, 10 y 17 de mayo y 21 de junio de 2012**. La excepción, importante, que vamos a comentar con más detenimiento es la **sentencia**

de 5 de diciembre de 2012 (Loro Park), en la que la AN estima la demanda y admite que los ingresos financieros obtenidos por inversiones financieras que se van renovando durante varios años son aptos para la dotación, ya que obedecen a puntas de tesorería obtenidas en la actividad principal, que se invierten provisionalmente en activos financieros y que se destinan finalmente a financiar las inversiones necesarias para la actividad. Las empresas no tienen por qué invertir sus excedentes en cuentas corrientes, sino que es lícito que obtengan la mayor remuneración que puedan en activos financieros que va renovando sucesivamente:

La sentencia de 18 de octubre de 2012 (Tahodio), que no admite como susceptible de la dotación el beneficio obtenido en la venta de dos fincas agrícolas por parte de una sociedad promotora porque no se ha probado ni que los terrenos fuesen otra cosa que rústicos ni que se hubiese comenzado la actividad de promoción

La Sala, sin embargo no puede compartir dicho criterio. Es cierto que al tratarse de un beneficio fiscal, ha de hacerse una interpretación restrictiva de la norma, pero ello no puede llevar, como en el caso presente, y con fundamento a unas razones meramente formales y a través de unos complicados cálculos matemáticos, a impedir el disfrute de un beneficio, por otro lado perfectamente lícito, a una empresa que ha acreditado que todos los ingresos que destina a la dotación provienen de sus rendimientos empresariales, y que todos ellos se han destinado a la mejora y ampliación de sus instalaciones.

Este importante dato, también aparece reconocido por la resolución del TEAC de 15 de marzo de 2007, en la que literalmente se recoge que “la Inspección determina que el incremento de tales activos financieros se debe a beneficios de explotación del ejercicio, beneficios que siendo propios de la actividad, han podido venir acompañados de un exceso o puntas de tesorería, o a recursos derivados de la recuperación de créditos concedidos”.

Por ello, considera la Sala que no se le puede obligar a una empresa que, en principio, siguiendo su propia política económica, opta por no repartir beneficios y destinar sus rendimientos a la mejora de sus instalaciones, y así se encuentra acreditado en el expediente, a tener que colocar todos los ingresos que percibe al contado, ya que el flujo de caja es elevado, en cuentas corrientes obteniendo una rentabilidad mínima, pudiendo obtener una mejor rentabilidad mediante la colocación a corto plazo de dicho excedente, cuando, como es el caso enjuiciado, la actora acredita que todos los rendimientos obtenidos se han destinado a inversiones futuras, que, a juicio de la Sala, es el factor determinante a la hora de admitir la procedencia y la aptitud de los mismos para la dotación a la RIC.

Ese parece ser, de otro lado, el criterio sostenido por el propio TEAC en sus resoluciones, y el que se contiene en el Informe de la Comisión de la Reserva para Inversiones en Canarias cuando declara que “todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades profesionales,

deben beneficiarse de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos, que según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras”.

En este sentido, entiende la Sala que no se puede obligar a una entidad, por el hecho de tener fuertes sumas de tesorería, a colocarlas en el sistema bancario de la forma menos rentable, porque es tanto como exigir a sus administradores una conducta perjudicial para los intereses de la empresa y en consecuencia antieconómica, cuando resulta que todos los rendimientos obtenidos de la colocación de la tesorería, han sido destinados a sus propias inversiones, siendo justamente ésta la finalidad y el objetivo de la RIC.

2.6. Las declaraciones extemporáneas y el momento de la dotación

Como en esta temática considero que hay innovación por parte de la AN, señalo no solo el nombre de la entidad afectada sino también la Sección y el ponente.

En la **sentencia de 13 de febrero de 2012 (Sección 2, ponente Navarro Sanchis, sociedad Vinamar)** se rechaza la dotación porque la empresa no ha acreditado el momento en que dotó la RIC con anterioridad a la presentación del Impuesto sobre Sociedades ni explica por qué se generó un nuevo resultado y una nueva dotación. En síntesis, la sociedad presentó una primera declaración en plazo y otra complementaria fuera de plazo con un mayor rendimiento y una mayor dotación, pero no prueba en qué fecha se tomó el acuerdo. El motivo del rechazo de la dotación es el que conocemos de anteriores sentencias: no acreditarse que la decisión de dotar la RIC se tomara antes de la presentación extemporánea.

Sin embargo, hay dos sentencias posteriores que entiendo que cambian el criterio respecto a la posibilidad de dotar la RIC con una declaración extemporánea del Impuesto sobre Sociedades, concurriendo además la presentación tardía de las cuentas anuales en el Registro e incluso la legitimación de firmas ante el notario después de la presentación del IS. La AN dice que la presentación fuera de plazo de todos los documentos no tiene por qué suponer la pérdida del beneficio fiscal, ya que no es proporcional a las faltas cometidas, máxime cuando presentó con posterioridad toda la documentación y ésta ha servido para que la Inspección compruebe con qué beneficios se dotó la RIC.

Por tanto hay innovación en estas dos sentencias, ya que con anterioridad se exigía demostrar que la decisión empresarial de dotar la RIC se tomó antes de la presentación del IS.

Las sentencias son las de **3 de mayo (Sección 2, ponente Cudero Blas, entidad Rasur) y 29 de noviembre de 2012 (Sección 2, ponente Navarro Sanchis, entidad Beleyma)**:

Como el propio TEAC reconoce en su resolución (v. fundamento de derecho quinto), la presentación de la declaración-liquidación del impuesto fuera de plazo no puede suponer, por sí misma, la pérdida del derecho al beneficio ni puede privar a la RIC de su virtualidad, pues - prima facie - los requisitos establecidos en el precepto pueden acreditarse por cualesquiera medios de prueba admitidos en derecho. A ello cabría añadir, a juicio de la Sala, que tampoco la circunstancia de que la legitimación notarial de la firma de los administradores que figuran en las cuentas anuales se haya producido con posterioridad a la presentación de aquella declaración (en el caso, veintiocho días después) puede constituir obstáculo insalvable para disfrutar del beneficio cuando -como sucede en el supuesto analizado- la Inspección cuenta con todos los datos necesarios para determinar la aptitud (o no) de las cantidades destinadas por el contribuyente para la dotación la reserva.

Dicho de otra forma, el incumplimiento de aquel requisito formal solo puede acarrear la pérdida del beneficio si del mismo resulta materialmente afectado el derecho a su aplicación o si, precisamente como consecuencia de tal omisión, la Inspección no puede ejercer sus funciones de comprobación para constatar si el beneficio tenido en cuenta es o no apto para dotar la reserva en los términos previstos en el parcialmente transcrito artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

Desde este punto de vista, resulta relevante que la Administración (Inspección, TEAR de Canarias y TEAC) no haya opuesto tacha u objeción alguna a la procedencia material de la dotación efectuada por el sujeto pasivo en el ejercicio 2003, ni que tampoco haya razonado en qué medida la tardía legitimación de las firmas de los administradores le ha impedido comprobar la procedencia o improcedencia de la reducción aplicada por la actora, a lo que debe añadirse que no puede afirmarse que las repetidas exigencias formales hayan sido absolutamente omitidas por el obligado tributario, sino que -exclusivamente- han sido cumplidas de manera tardía.

*Resulta, por lo demás, incontrovertido que la contribuyente adoptó los acuerdos correspondientes para efectuar la dotación, que nada se opone a la aptitud de los beneficios para acogerse al incentivo fiscal ni al mantenimiento e indisponibilidad de las dotaciones efectuadas, que incorporó tal dotación a su declaración (tardía) del impuesto y que se legalizaron (también tardíamente) las firmas de los administradores que certificaron la distribución de resultados, **circunstancias (todas ellas) que permitieron a la Inspección comprobar si las exigencias materiales derivadas de la legislación aplicable se cumplían o no en el caso.***

*Por último, no resulta ocioso recordar que el artículo 3.2 de la vigente Ley General Tributaria dispone que la aplicación del sistema tributario “se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales”. **No parece que resulte conforme con tales principios (sobre todo con el de proporcionalidad) declarar la pérdida de un beneficio fiscal por el tardío cumplimiento de un requisito formal cuando, como se ha constatado, la sociedad cumplía materialmente con las exigencias que, para ser acreedor del beneficio, establece la normativa aplicable y cuando la Administración Tributaria cuenta con los datos suficientes como para ejercer sobre el cumplimiento de tales exigencias las funciones de inspección y control que le son propias.***

2.7. Un nuevo frente abierto en la RIC: los préstamos a los socios considerados como reparto de beneficios

Después de casi diecinueve años en la aplicación de la RIC podríamos decir, un tanto jocosamente, que la esencia de este incentivo fiscal no ha sido el fomento de la inversión y la capitalización de las empresas, sino ¡la permanente generación de conflictividad tributaria! Muchos son los ejemplos que siempre he puesto al respecto, pero hoy se incrementan con uno nuevo: la consideración de los préstamos a los socios, en determinadas circunstancias, como verdaderos repartos de beneficios y por tanto como sustraendo de los beneficios a la hora de calcular la dotación.

Dos son los casos que han llegado a la AN en 2012 y en los dos concluye que efectivamente los préstamos han de considerarse como repartos de beneficios, ya que no ha existido intención de devolución.

El primero caso lo encontramos en la **sentencia de 26 de abril de 2012 (Vecindario Cristal Modas)**, en la que una sociedad de venta al por menor traspasa diariamente y durante dos años parte del cobro de sus ventas en efectivo a la sociedad matriz, sin que le exija la devolución del saldo ni exista contrapartida. La AN considera que se trata de un reparto de beneficios encubierto y por tanto en ese año no se podía dotar la RIC.

El segundo caso es la **sentencia de 3 de mayo de 2012 (Construcciones Corpe)**, en que la constructora en el mismo año que dota la RIC concedió cinco préstamos a los socios, sin que se hayan devuelto en el momento de la inspección. La AN considera también que se trata de un reparto de beneficios y por tanto no pudo dotarse la RIC en ese año.

2.8. Otras cuestiones

Por intentar acotar en esta Crónica solo las sentencias más importantes relacionadas con la RIC, englobo en este último apartado varios asuntos diferentes:

En la **sentencia de 18 de octubre de 2012 (Tahodio)** no se admite que el beneficio obtenido por la condonación de deudas de empresas vinculadas sea susceptible de la RIC, porque no constituyen rendimientos de un establecimiento mercantil ni significan un aumento del rendimiento, sino una disminución del pasivo que nada tiene que ver con la explotación del negocio.

En la **sentencia de 15 de noviembre de 2012 (Promotora de Negocios)** no se admite que un bien afecto a la materialización de la RIC que está siendo explotado dentro de los cinco años obligatorios de mantenimiento se ceda en arrendamiento. El punto importante a destacar es que no se trata que la actividad de arrendamiento no haya sido calificada como actividad económica, sino que el criterio que parece mantener el Tribunal es sencillamente que hay que mantener la explotación cinco años, sin permitir por tanto el arrendamiento de las instalaciones.

Afirmación esta última difícil de entender, ya que no se cuestionó si la actividad de alquileres se ejercía como actividad económica o no.

3. EL Tribunal Supremo y la RIC en 2012

Veinticinco son las sentencias del TS relacionadas con la RIC que analizamos en esta Crónica. En la mayoría de ellas se repite el criterio de 2011, aunque en otras se abordan temas nuevos que merecen un comentario más extenso. La mayor parte de ellas se refieren a la actividad de alquileres, a la venta de acciones y a los requisitos contables de la dotación, aunque también se analizan otras cuestiones, entre las que destacamos una sorprendente sobre el plazo de materialización en personas físicas. Al igual que ocurrió en 2011, la gran mayoría de las sentencias desestiman las pretensiones del contribuyente.

3.1. La actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles

El TS ha matizado en 2012 aspectos importantes en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, que también entendemos extrapolables a la actividad de compraventa de inmuebles, de los que queremos destacar la necesidad de acreditar el cumplimiento de los requisitos de local y empleado afectos a la actividad, siempre que no pueda acreditarse de otra forma la realización de una actividad económica con los alquileres o la compraventa de inmuebles.

Este criterio —ratificando el criterio innovador que en su día señaló el TEAR de Canarias— puede analizarse en las sentencias de 22, 29 de mayo y 5 de julio de 2012.

En el fundamento segundo de Derecho de la **sentencia de 22 de mayo de 2012 (Chumillas)** se dice:

Partiendo de este dato, no hay duda sobre la aplicación al caso del mencionado precepto, ya que el arrendamiento de inmuebles para que tenga la consideración de actividad económica beneficiaria de la RIC, debe poseer los elementos objetivos y subjetivos a que el mismo se refiere, pues sin ellos a lo más que podría llegarse es a la conceptualización de actividad privada o familiar, pero no de actividad económica.

El factor importante en esta materia es probar que se realiza una actividad económica con los alquileres o con la compraventa de inmuebles, siendo el resto de requisitos, como los de personal, local y número de inmuebles alquilados, subsidiarios

(...) De la redacción del precepto se desprende sin lugar a dudas que los beneficios han de proceder de actividades económicas asentadas en establecimientos situados en las islas, entendiéndose por tales, un conjunto organizado de elementos personales y patrimoniales, usados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica para la puesta en el mercado de un bien o servicio.

Desde esta perspectiva, no resulta ilógico exigir, para el goce del beneficio, que tratándose de actividades de arrendamientos de inmuebles, se cumplan los requisitos que establece el artículo 25.2 a) y b) de la LIRPF, de posesión de local y personal laboral (al menos una persona), pues si no fuera así, lo realizado no sería una actividad económica, sino de una actividad privada o familiar...

(...) Entender lo contrario generaría una desigualdad entre los sujetos pasivos del IRPF o de las sociedades de mera tenencia de bienes a las que se exige el doble requisito de personal laboral y local para considerar que desarrolla una actividad económica de arrendamiento de muebles (art. 25.2), y los restantes sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que sin necesidad de su cumplimiento podría dotar al RIC.

En el fundamento de Derecho segundo de la **sentencia de 29 de mayo de 2012 (Laurami Canarias)** y mismo ponente anterior, Óscar González González al recurso de unificación de doctrina en materia de arrendamiento de inmuebles y la dotación de la RIC se plantea si los requisitos de local y empleado son aplicables solo a las sociedades de mera tenencia de bienes o a todas las sociedades, con independencia de que realicen o no una actividad económica distinta a la del arrendamiento. La conclusión a la que llega el TS es que se aplica con carácter general a todas las entidades mercantiles:

De la redacción del precepto se desprende sin lugar a dudas que los beneficios han de proceder de actividades económicas asentadas en establecimientos situados en las islas, entendiéndose por tales, un conjunto organizado de elementos personales y patrimoniales, usados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica para la puesta en el mercado de un bien o servicio.

Desde esta perspectiva, no resulta ilógico exigir, para el goce del beneficio, que tratándose de actividades de arrendamientos de inmuebles, se cumplan los requisitos que establece el artículo 25.2 a) y b) de la LIRPF, de posesión de local y personal laboral (al menos una persona), pues si no fuera así, lo realizado no sería una actividad económica, sino de una actividad privada o familiar.

En el fundamento de Derecho cuarto de la **sentencia de 5 de julio de 2012 (entidad Bussol, ponente Ángel Aguillo Avilés)** se llega a la misma conclusión: que los requisitos de local y empleado son aplicables a las entidades mercantiles que desarrollan actividades de arrendamiento, pero que siempre puede probarse la realización de una actividad económica con otros medios. **Esto es, que el aspecto principal es que se acredite la realización de una actividad económica, y el aspecto secundario es que si ello no fuera posible se acredite el cumplimiento de los requisitos de local y empleado:**

En efecto, debe compartirse el criterio de la Sentencia impugnada, pues de tal explicación probatoria y teniendo en cuenta que no quedó acreditada por la recurrente la realización de una actividad económica o empresarial, esto es, la existencia de una organización autónoma de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, queda patente el incumplimiento de las exigencias del art. 27 de la Ley 19/1994.

Era a la recurrente a quien correspondía acreditar el cumplimiento de la exigencia de una real actividad empresarial pero, frente a su argumentación reivindicativa de tal afirmación, se opone no solo una diligencia de la Inspección acreditativa de la ausencia de un local y de personal asalariado para desempeñar la supuesta actividad de arrendamiento inmobiliario, sino también la presunción del art. 25 de la Ley 40/1998, de 8 de diciembre, del IRPF, que establece:

1. «Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:
 - a. *Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.*
 - b. *Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa ».*

Así pues, no habiendo demostrado la recurrente la necesaria ordenación por cuenta propia de medios de producción para llevar a cabo la actividad que genera los rendimientos obtenidos, resultaba improcedente la dotación a la RIC y, en consecuencia, las consiguientes reducciones en las bases imponibles consignadas en su declaración-liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998.

Con carácter general, otras sentencias niegan la existencia de actividad económica en la actividad de alquileres. En la **sentencia de 2 de febrero de 2012 (Miguel Torres Canarias)** se dice que la sociedad arrendadora no realiza actividad económica alguna, sino que se limita a explotar los inmuebles a través de comunidades que a su vez ceden en arrendamiento los inmuebles, pero sin ejercer tampoco una actividad económica; en la **sentencia de**

8 de marzo de 2012 (Majanicho), la sociedad no dispone de local ni de persona afecta a la actividad de arrendamiento (ni es un factor suficiente que la Ley de Turismo obligue a la unidad de explotación); la **sentencia de 5 de julio de 2012 (Bussol)**, en la que no se prueba que se realiza una actividad económica con los alquileres, por lo que son aplicables los requisitos del art. 27 LIRPF, y en la **sentencia de 12 de diciembre de 2012 (Registrador)**, no se admite la materialización indirecta en dos sociedades que no cumplían los requisitos de local y empleado.

Respecto a la generación de beneficios con la venta de inmuebles, la **sentencia de 17 de septiembre de 2012 (Paraíso del Mar)** niega

que sean susceptibles de la dotación aunque la parcela se hubiese adquirido con fondos empresariales (se había argumentado la procedencia de las sentencias TS de 21 de junio y 20 de diciembre de 2003 que llegaban a esa conclusión en el caso del FPI, porque se trata de otro incentivo y además en aquellos casos se había acreditado la realización de una actividad económica por los enajenantes).

Todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades profesionales, deben beneficiarse de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos, que según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras

3.2. Las plusvalías obtenidas en la venta de acciones

Uno de los aspectos que ya anticipamos en la Crónica de la RIC 2011 era que el TS confirmaba que el beneficio obtenido en la venta de acciones, por más que las carteras supusiesen un dominio en las filiales para controlar *inputs* o permitir la venta de *outputs*, era susceptible de la dotación. Este criterio es ratificado en 2012.

En la **sentencia de 16 de febrero de 2012 (Promotafe)** se rechaza la dotación efectuada con la plusvalía obtenida en la venta de acciones, manifestando además que el perito entraba a calificar materias que no eran de su incumbencia. La **sentencia de 16 de abril de 2012 (Betomix)**, a pesar de no admitir la casación, explica que el beneficio de la venta de acciones no es susceptible de la dotación. Lo mismo ocurre en la **sentencia de 19 de abril de 2012 (Tabaco Canary)**, en la que no admite el beneficio obtenido en la venta de acciones de una sociedad ligada a la explotación que efectúa la vendedora, y en la **sentencia de 17 de septiembre de 2012 (Hijos de Francisco López)**, en la que no se admite el recurso de casación por abordarse cuestiones similares a la de Megahotel Faro con la plusvalía generada en la venta de acciones de Lopesan Turistik.

Finalmente, en la **sentencia de 19 de noviembre de 2012 (Royasl As)** se desestima el argumento empleado de que los valores se habían adquirido con fondos empresariales (sentencias TS de 21 de junio y 20 de diciembre de 2003 comentadas en el apartado 2.1) para justificar que la plusvalía obtenida en su venta era susceptible de la dotación.

3.3. Los requisitos contables

También ratifica el TS en 2012 el criterio expresado en 2011 respecto a los requisitos contables, que califica de sustanciales. Así, en la **sentencia de 6 de febrero de 2012 (persona física)** se rechaza la dotación por haberla

efectuado contra el capital y no contra el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias (hablamos por supuesto de la RIC vigente hasta el 31-12-2006) y por haber contabilizado la dotación el 30 de junio habiendo presentado la declaración del IRPF antes. En la **sentencia de 26 de abril de 2012 (Hocatsaseis)** no admite el recurso para unificación de doctrina en un caso en que contablemente se dota la RIC de forma incorrecta, pero sobre el fondo del asunto dice que ya se ha pronunciado anteriormente en el sentido de que es un requisito sustancial que invalida el beneficio. Lo mismo ocurre en la **sentencia de 26 de abril de 2012 e igual entidad** en la que se desestima el recurso porque la dotación no se hizo correctamente, no figurando en los balances y llevándose el beneficio a reservas voluntarias. El mismo argumento se utiliza en la **sentencia de 21 de mayo de 2012 (Craig Distribution)**, ya que la entidad también había llevado el beneficio a reservas voluntarias y no a la RIC, calificando el requisito de sustancial.

Afortunadamente, la normativa aplicable a partir del 1 de enero de 2007 es mucho más flexible con esta cuestión, que da origen como sabemos a una sanción, pero no invalida el beneficio fiscal.

3.4. Otras cuestiones

Sobre la consideración de inversión compleja, las **sentencias de 23 de enero (Isla Bonita)** y **12 de julio de 2012 (Bahía de Avalos)** estiman que la inversión en el hotel Bahía del Duque reúne esa característica y que el hecho de que el terreno se hubiese adquirido antes de la materialización indirecta no es un cargo para la empresa sino un descargo.

La **sentencia de 19 de abril de 2012 (Tabaco Canary)** no admite el beneficio producido por un exceso de provisión que se pasó a ingresos del ejercicio porque no proviene de ese ejercicio, sino de beneficios de años anteriores.

Interesante es ver en qué terminó el contrato de arrendamiento y opción de compra de la entidad GERLACH sobre el hotel Don Gregory que he comentado en Crónicas anteriores y que en 2012 llegó al TS. La **sentencia de 2 de julio de 2012** dice que no, que no procedía la dotación con el beneficio contabilizado, ya que no era correcta la contabilización como venta del inmueble.

Sobre prescripción, la **sentencia de 28 de septiembre de 2012 (Francisco Ros Casares)** estima que la inspección duró más de dos años, por lo que le prescribió el derecho a comprobar el ejercicio en cuestión.

Finalmente, me voy a referir al plazo de materialización, en el que hay una sorpresa en los pronunciamientos del TS en 2012.

La **sentencia de 28 de junio de 2012 (Hotel Tenerife Plaza)** no acepta la moratoria turística en Canarias como causa para evitar el incumplimiento del plazo, ya que la empresa había adquirido el suelo, pero no comenzó las obras antes de la moratoria; y la sorpresa: la **sentencia de 12 de diciembre de 2012 (Registrador)** dice que ¡el plazo de materialización en personas físicas es de tres años y no de cuatro como en las sociedades! Lo que nos faltaba después de estar aplicando el mismo criterio en sociedades y personas físicas durante dieciocho años, máxime cuando era y es el criterio de la Administración Tributaria. Sin embargo, no creo que la afirmación del TS tenga mayores consecuencias, ya que fue la persona física quien lo esgrimió a efectos de la prescripción, aunque para poco le sirvió ya que se desestima la casación por otras causas:

En el caso de las sociedades mercantiles se viene aceptando que el cómputo del plazo se inicia en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, que es cuando se aprueba la cuenta de resultados y su distribución y el balance,

o sea cuatro años a partir de la fecha de devengo del impuesto, siendo éste también el criterio que, según la Administración, debe aplicarse a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al quedar obligados a llevar en estos casos una contabilidad ajustada al Código de Comercio, derivándose del Plan General de Contabilidad que la contabilización de la distribución del resultado obtenido en cada ejercicio sólo puede hacerse una vez que el ejercicio está cerrado, con su cuenta de Pérdidas y Ganancias, lo que nos lleva como muy pronto al 1 de Enero del ejercicio siguiente.

El arrendamiento de inmuebles para que tenga la consideración de actividad económica beneficiaria de la RIC, debe poseer los elementos objetivos y subjetivos a que el mismo se refiere, pues sin ellos a lo más que podría llegarse es a la concepción de actividad privada o familiar, pero no de actividad económica

No podemos mantener esta interpretación, tratándose de personas físicas, porque el texto de la norma es claro, al situar el inicio del plazo a partir de la fecha de devengo del impuesto en el que se ha obtenido el beneficio contable, sin que las razones dadas en relación con las sociedades para realizar el cómputo a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, puedan aplicarse para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto pueden conocer perfectamente el resultado de un ejercicio al cierre del mismo, dependiendo la decisión final de ellos, sin necesidad de realización de trámite alguno externo.

La aceptación de este criterio, que es el que defendió el recurrente, nos obliga a reconocer que la Inspección incurrió en error en la determinación de los periodos objeto de comprobación, porque si las dotaciones se hicieron en los años 1999 y 2000 el plazo para materializar las reservas terminaban el 31 de Diciembre de 2002 y 2003, afectando a esos ejercicios la regularización y no a los de 2003 y 2004 como entendió la Administración, aunque este pronunciamiento solo puede surtir efecto respecto a la liquidación de 2003, a que quedó limitada la admisión de la casación.

En mi opinión, y a pesar de la claridad del texto, no es normal que la propia Administración vaya a ir contra sus propios actos y recorte el plazo de materialización de las personas físicas en un año.

4. El TEARC cambia su criterio respecto a la prescripción de la RIC y no coincide con el que mantiene el TSJC

Con un desfase temporal de tan solo ocho días en el mes de noviembre de 2012, el TEARC y el TSJC llegan a conclusiones diferentes en relación con la prescripción de la RIC. Para que sirva como antecedente, en el capítulo 30 del *Manual de la Reserva para inversiones en Canarias 2007-2013* (Valencia, 2012) explico cómo existen tres momentos diferentes a tener en cuenta en la prescripción de la RIC: la dotación, la materialización, y el plazo en que han de permanecer las inversiones en funcionamiento. A través de una serie de ejemplos señalo mi criterio (que coincidía con el del TEARC) respecto a la materialización incorrecta o a la no materialización: el plazo de prescripción comienza a contarse a partir del ejercicio en que ese incumplimiento hubo de regularizarse. Si la empresa tenía que invertir en 2010 y no lo hizo, tendría que haber regularizado la RIC en el ejercicio 2011, por lo que el derecho a la comprobación prescribiría en el mes de julio de 2015. Igual sucede con la materialización incorrecta de una dotación de 2006, que háyase efectuado en 2010 o antes, tendría que haberse regularizado como máximo en 2011, por lo que el derecho a la comprobación también prescribiría en julio de 2015. En este criterio coincidíamos el TEARC, diversos y autores y quien les escribe.

En la sentencia de 26 de abril de 2012 (Hocatsaseis) no admite el recurso para unificación de doctrina en un caso en que contablemente se dota la RIC de forma incorrecta, pero sobre el fondo del asunto dice que ya se ha pronunciado anteriormente en el sentido de que es un requisito sustancial que invalida el beneficio.

Sin embargo, en la resolución del Pleno del **TEARC de 28 de noviembre de 2012** (unificación de criterio), se llega a conclusiones muy diferentes que suponen un cambio importante respecto a lo que antes expliqué. Así lo reconoce el Pleno en el fundamento tercero de derecho, indicando que la Sala de Las Palmas de Gran Canaria aplicaba el criterio de comprobación gradual, de tal forma que para entrar en la comprobación del mantenimiento de las inversiones era necesario que dichas inversiones fuesen válidas, mientras que la Sala de Santa Cruz de Tenerife consideraba que nada impedía la regularización por falta de

mantenimiento de una inversión, aunque no se hubiese realizado la inversión o fuese incorrecta.

Con la finalidad de unificar el criterio que deba adoptarse en lo sucesivo, el Pleno llega a la conclusión de que el criterio de la Sala de Santa Cruz es el correcto y para ello analiza la lógica alegación del contribuyente de que no se puede comprobar el mantenimiento de una inversión que nunca llegó a realizarse, ni regularizarse la no inversión, ya que ese derecho de la Administración está prescrito.

El argumento básico del TEARC, con el que no estoy de acuerdo, es que al estar prescrito el derecho a comprobar la materialización no puede darse por incorrecta, sino hay que tenerla por realizada correctamente, comenzando así la previsión de mantenimiento de la inversión y la correlativa posibilidad de comprobación:

*Obviamente, la conclusión de todo lo expuesto no puede ser otra que si como consecuencia de las actuaciones administrativas desarrolladas en orden a la comprobación en ejercicios prescritos ... del diez a quo de los plazos de mantenimiento de las inversiones, fueran puesto de manifiesto incumplimientos de materializaciones (**por inexistencia de las mismas o por que estas no fueran válidas**) ello no debería impedir, en modo alguno, el que la Administración no pudiera regularizar la falta de mantenimiento de aquellas.*

Remarco en negrita el párrafo anterior para tenerlo especialmente en cuenta al continuar la redacción de este apartado.

Como en la interpretación de la RIC no hay cuestión que sea pacífica, solo ocho días antes, la Sala de Santa Cruz de Tenerife del TSJC había llegado en esta materia a una conclusión muy diferente. La **sentencia TSJC, Sala SCT, de 20 de noviembre de 2012**, dice que una vez efectuada una inversión afecta a la RIC y prescrito el plazo de comprobación por parte de la Inspección del hecho de si esa inversión era válida o no, ha de pasarse a la fase de mantenimiento, en la que el único hecho a regularizar sería el incumplimiento de los cinco años en funcionamiento, pero no que esa inversión fuese válida o no:

*Ahora bien, ha de precisarse que con ocasión de la actuación comprobadora o de verificación del cumplimiento de dicho requisito de mantenimiento no puede entrar la Administración a valorar si la inversión efectuada cinco años antes reúne los demás requisitos exigidos pues respecto de la comprobación de esos otros requisitos ha operado la prescripción. Dicho en otros términos, en cuanto al requisito de mantenimiento de la inversión y a efectos de integrar en la base imponible del ejercicio 2000 las cantidades que correspondan, **puede la Administración efectuar la integración si constata***

que no se ha mantenido en funcionamiento la inversión realizada cinco años antes, pero no procede dicha integración si se constata el mantenimiento de la misma aunque no se cumpla cualesquiera otros requisitos, como por ejemplo los relacionados con los activos en que se materializó la dotación.

Por tanto, a la luz de la resolución del TEARC y de la sentencia del TSJC se aprecia un criterio diferente respecto a la prescripción de la RIC. Mientras que el TEARC mantiene a partir de noviembre de 2012 (antes opinaba lo contrario) que una inversión no apta para la RIC puede ser regularizada por la Inspección en la fase en la que ha de permanecer en funcionamiento una vez prescrito el derecho a comprobar la materialización, el TSJC dice lo contrario: que esa inversión incorrectamente realizada solo puede regularizarse en fase de mantenimiento si se incumple el plazo de los cinco años.

Sin embargo, nada dice el TSJC respecto a que no se haya realizado inversión alguna, ¿en ese caso, puede regularizarse en fase de mantenimiento una vez alcanzada la prescripción de la materialización? Hasta el mes de noviembre el TEARC y yo opinábamos lo mismo: que no, pero a partir de esa fecha el TEARC ha cambiado de criterio. Por el razonamiento que esgrime el TSJC en la sentencia comentada creemos que también llegaría a la misma conclusión si la inversión no hubiese llegado a hacerse: la prescripción se ganaría pasado los cuatro años del ejercicio en que el contribuyente debió regularizar la dotación de la RIC.

Para entrar en la comprobación del mantenimiento de las inversiones era necesario que dichas inversiones fuesen válidas, mientras que la Sala de Santa Cruz de Tenerife consideraba que nada impedía la regularización por falta de mantenimiento de una inversión, aunque no se hubiese realizado la inversión o fuese incorrecta

5. Conclusiones

Con el análisis jurisprudencial efectuado en 2012 podemos resumir las claves que han señalado la AN, el TS, el TSJC y el TEARC en los asuntos más importantes que hemos tratado:

- 1º **Venta de inmuebles:** la plusvalía obtenida en la enajenación de un inmueble ha de gestarse en una actividad económica para que sea susceptible de la dotación. Dicha gestación ha de acreditarse mediante la afectación del inmueble a una actividad económica o con el desarrollo de una actividad económica de promoción inmobiliaria o compraventa de inmuebles (AN y TS).
- 2º **Promoción inmobiliaria:** las actuaciones desarrolladas en el pasado y en el futuro tienen mucho que ver en la calificación de la actividad de promoción inmobiliaria, sin que haya razón jurídica alguna para que la Administración pueda segregar conceptualmente la venta de los terrenos efectuada respecto al conjunto de la gestión anterior y posterior (AN).
- 3º **Venta de acciones:** la plusvalía obtenida en la venta de acciones, aunque la sociedad vendedora haya desarrollado directamente la gestión de su cartera, compuesta por acciones de sociedades que realizan actividades económicas, no es susceptible de la dotación RIC (AN y TS). Ni tan siquiera cuando esas acciones fueron adquiridas con fondos empresariales (TS).

4º Ingresos financieros: como excepción al criterio general, los ingresos financieros obtenidos por inversiones financieras que se van renovando durante varios años son aptos para la dotación, ya que obedecen a puntas de tesorería obtenidas en la actividad principal, que se invierten provisionalmente en activos financieros y que se destinan finalmente a financiar las inversiones necesarias para la actividad (AN, Loro Park).

5º Alquileres: Los requisitos de local y empleado son exigibles a cualquier entidad mercantil que realice alquileres, aunque efectúe otras actividades y no sea una sociedad de mera tenencia de bienes (TS).

- Sin embargo, la realización de una actividad económica con los alquileres o la compraventa de inmuebles puede demostrarse por otros medios, no solo con la concurrencia de los requisitos de local y empleado (TS).
- El cumplimiento de los requisitos de local y empleado constituye una presunción *iuris tantum*, ya que puede acreditarse la actividad empresarial por otros medios; y al contrario, aun cumpliéndose dichos requisitos necesariamente no tiene porqué realizarse una actividad económica (TS).
- Los aspectos que hay que acreditar en la actividad de alquileres son la posesión de local y personal laboral (al menos una persona, TS), aunque la AN ha admitido que se disponga solo de una persona a media jornada porque se realizaba una auténtica actividad económica.
- El número de inmuebles destinados al alquiler es un elemento secundario a la realización de una actividad (AN).

6º Préstamos socios: los préstamos concedidos a los socios sin que se hayan devuelto se consideran en determinadas circunstancias como reparto de beneficios y restan por tanto el beneficio susceptible de la dotación en el año en que se concedieron (AN).

7º Mantenimiento: un bien objeto de explotación y afecto a la RIC no puede alquilarse en el periodo de los cinco años de mantenimiento (AN).

8º Presentación extemporánea: la presentación fuera de plazo de todos los documentos mercantiles y declaraciones fiscales no tiene por qué suponer la pérdida del beneficio fiscal, ya que no es proporcional a las faltas cometidas, máxime cuando se presenten con posterioridad y la documentación haya servido para que la Inspección compruebe con qué beneficios se dotó la RIC (AN).

9º Requisitos contables: los incumplimientos respecto a la dotación contable de la RIC invalidan el beneficio fiscal con la normativa aplicable hasta el 31 de diciembre de 2006 (TS).

10º Plazo de materialización: el plazo de materialización de las personas físicas es de tres años (uno menos que las entidades), TS.

11ª Prescripción: el TEARC cambia su criterio respecto a la prescripción de la RIC en noviembre de 2012, manteniendo ahora que una vez finalizado el derecho a la comprobación de la materialización, si la inversión no se hizo o se hizo incorrectamente se puede regularizar la RIC en la fase de mantenimiento. Sin embargo, el TSJC mantiene el criterio contrario.