

Crónica de la RIC 2011

Jornadas de Estudio de la AEDAF en Canarias

Meloneras, 2 y 3 de febrero de 2012

Salvador Miranda Calderín

Economista y Dr. en Historia. Miembro de la AEDAF

Resumen

Se analizan en este trabajo las cuestiones más importantes acaecidas en 2011 en la aplicación e interpretación de la Reserva para inversiones en Canarias, abordando tanto los pronunciamientos de la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, como la proposición no de ley aprobada en el Parlamento canario.

Abstract

Discusses the major issues which occurred in 2011 in the application and interpretation of the Reserve for investments in the Canary Islands, addressing both the pronouncements of the High Court (AN) and the Supreme Court (TS) and the proposition of not law approved in the Canarian Parliament.

Three are the main facts that have occurred in author opinion in 2011 regarding the Reserve for investments in the Canary Islands (RIC): first, the ratification by the Supreme Court (TS) and the National Audience (AN) of the restrictive approach of the tax administration on the benefit subject to the endowment and unique capital gains that can be allocated to the RIC are those generated in the transmission of assets to economic activities; Secondly, the confusion that continues to exist with respect to the activity of rent with the pronouncements of the AN and the TS in 2011; and finally, the not law proposal submitted and approved by the Canarian Parliament in December 2011 to try to reduce the level of conflict in the implementation of the RIC.

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

Tres son los hechos principales que en relación con la Reserva para inversiones en Canarias (RIC) se han producido en mi opinión en 2011: en primer lugar, la ratificación por el Tribunal Supremo (TS) y la Audiencia Nacional (AN) del criterio restrictivo de la Administración tributaria respecto al beneficio susceptible de la dotación y de que las únicas plusvalías que pueden destinarse a la RIC son las generadas en la transmisión de activos afectos a actividades económicas; en segundo lugar, la confusión que sigue existiendo respecto a la actividad de alquileres con los pronunciamientos de la AN y el TS en 2011; y por último, la proposición no de ley presentada y aprobada en el Parlamento canario en diciembre de 2011 para intentar rebajar el nivel de conflictividad en la aplicación de la RIC.

Al análisis y explicación de estas tres materias dedico la Crónica de la RIC del año 2011.

1. El Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional ratifican en 2011 el criterio administrativo sobre los resultados extraordinarios y que el único beneficio susceptible de la dotación es el generado en una actividad económica

Durante el año 2011 todas las sentencias de la AN relacionadas con el beneficio susceptible de la dotación RIC han confirmado el criterio restrictivo de la Administración tributaria; y a su vez, ese criterio ha sido ratificado por varias sentencias del TS del mismo año. Es, pues, una materia que definitivamente se interpreta por la jurisprudencia de forma muy distinta a como literalmente figuraba en la normativa aplicable hasta el 31 de diciembre de 2006, ocasionando un perjuicio considerable a muchos empresarios que dotaron esta reserva con beneficios generados al margen de una actividad económica, pero que cumplieron con el objetivo del incentivo de invertir en Canarias.

Analizo primeramente los fallos de la AN para luego hacerlo con las sentencias del TS.

1.1. La AN afianza en 2011 su criterio de que los beneficios han de provenir de una actividad económica para poder dotar la RIC

La AN ha continuado en 2011 con su 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. Muchas son las sentencias que en ese año han confirmado el criterio restrictivo de la Administración tributaria, si bien alguna de ella ha matizado algún aspecto a favor del contribuyente. Analicemos sucintamente dichas sentencias, para terminar con un resumen genérico de las materias tratadas:

La **sentencia AN de 19 de enero de 2011** concluye que tanto el resultado extraordinario obtenido por la venta de acciones como la plusvalía generada en la transmisión de un inmueble no afecto a la actividad de restauración a la que se dedicaba la empresa no son susceptibles de la dotación.

La **sentencia AN de 2 de febrero de 2011** dice que los rendimientos de una agrupación de interés económico (AIE) repartidos a sus socios no son susceptibles de la dotación, ya que es la propia AIE quien puede dotar la RIC; sin embargo ve compatible la actividad de una de las empresas miembro con la propia de la AIE, por lo que admite que hay actividad económica en la venta de parcelas recalificadas de rústicas a urbanas por la empresa miembro, pudiendo entonces dotar la RIC.

Otra **sentencia AN de igual fecha** concluye que al considerarse la sociedad como de mera tenencia de bienes no puede dotar la RIC, ya que no realiza actividad económica.

La **sentencia AN de 23 de febrero de 2011** aborda las cuestiones relativas a los resultados extraordinarios y los ingresos financieros obtenidos por una entidad cabeza de un grupo de sociedades y destinados a la RIC, fallando que la plusvalía obtenida por dicha sociedad en la transmisión de las acciones de una filial, a la que ha dirigido en su actividad, no es susceptible de la dotación, ya que no se considera actividad económica.

Es uno de los casos en los que siempre he expresado mi disconformidad, ya que si se dirige la actividad de la filial se está desempeñando una actividad económica, pero a efectos de la RIC la AN confirma que no es suficiente. Tampoco admite los ingresos financieros generados por valores como susceptibles de la dotación.

Los mismos argumentos se repiten en la **sentencia AN de 16 de marzo de 2011** respecto a los resultados extraordinarios generados en la venta de acciones y los ingresos financieros obtenidos. En esa ocasión el TEAC había confirmado la aplicación de sanciones, que anula la AN por no acreditarse la culpabilidad por parte de la Administración.

En la **sentencia AN de 23 de marzo de 2011** no se aprecia que haya existido promoción inmobiliaria en la operación de venta de un inmueble, sin que tampoco se considere la actividad de compraventa de inmuebles como actividad económica al no concurrir los elementos de local y empleado.

En la **sentencia AN de 19 de mayo de 2011** se vuelve a repetir que la plusvalía obtenida en la venta de acciones no es susceptible de la dotación, aún en el caso de que se hubiesen adquirido para el control de dicha sociedad.

Matiza la **sentencia AN de 26 de mayo de 2011** que en la aplicación del incentivo de la RIC subyace la necesidad de la existencia de una explotación económica, lo que a su vez implica la concurrencia de aquellos elementos definidores de la organización empresarial, tanto desde el punto de vista mercantil como fiscal.

En la **sentencia AN de 9 de junio de 2011** se considera que la sociedad es de mera tenencia de bienes, ya que no tiene empleados ni local, y que no vale el razonamiento de que efectivamente ha invertido y ha cumplido con el objetivo de la RIC. La empresa había dotado la reserva con la plusvalía obtenida en la venta de acciones y con los ingresos financieros obtenidos.

Tampoco admite en otra **sentencia AN de 9 de junio de 2011** los ingresos obtenidos por los rendimientos de activos financieros y la plusvalía generada en la venta de acciones de una de sus filiales por la entidad DISA (que sí realiza una actividad económica).

En la **sentencia AN de 16 de junio de 2011** se falla que la venta de inmuebles realizada no constituye una actividad de promoción inmobiliaria, sin que tampoco concurren los elementos de local y empleado para que la actividad de compraventa de inmuebles se considere como económica. La AN insiste en que la empresa podría haber probado que existía una actividad de promoción, pero no lo hizo así.

En la **sentencia AN de 24 de junio de 2011** se aborda el curioso tema de la venta de apartamentos que una UTE alquilaba, pero sin concurrir en sede de la misma los requisitos de una actividad económica. La Inspección había admitido la venta hecha por el otro socio de la UTE como actividad económica, pero la AN niega que el beneficio obtenido sea susceptible de la dotación, sin que sea relevante el criterio que siguió la Inspección respecto al otro socio.

En la **sentencia AN de 4 de julio de 2011** se califica la sociedad como de mera tenencia de bienes, por lo que al no realizar actividad económica no puede dotar la RIC.

En la **sentencia AN de 14 de julio de 2011** se analiza la cuestión de una sociedad que vende una sola parcela, sin que la Administración, y ahora la AN, admitan que haya existido actividad de promoción inmobiliaria porque estaba considerado como un inmovilizado de la empresa y no se había transformado. Tampoco admite que la compraventa del inmueble sea una actividad económica al no disponer de local y empleado. Finalmente dice la AN cómo podía la empresa haber demostrado la realización de una actividad económica: con las gestiones realizadas ante los organismos públicos, las obras ejecutadas, los anuncios de venta, etc.

En la **sentencia AN de 27 de octubre de 2011** vuelve a plantearse un caso de venta de inmuebles en el que no se acredita por la empresa que se realizasen labores de promoción inmobiliaria. Con el rendimiento obtenido no puede dotarse la RIC, ya que no efectúa actividad económica alguna.

El mismo argumento se repite en otra **sentencia AN de igual fecha**, en la que las sociedades absorbidas que dotaron la RIC no podían hacerlo, ya que una de ellas no había realizado una actividad de promoción inmobiliaria y la otra no contaba con los elementos de local y empleado en la compraventa de inmueble efectuada.

Con sociedades absorbidas que habían dotado la RIC se repite el mismo argumento anterior en la **sentencia AN de 3 de noviembre de 2011**, en la que se rechaza que dichas sociedades hubiesen realizado una actividad de promoción inmobiliaria —las obras que acreditaban se habían realizado en años muy anteriores a la dotación, posiblemente antes de adquirirse esos activos inmobiliarios—, sin que tampoco cumpliesen con los requisitos de local y empleado.

Finalmente, la **sentencia AN de 10 de noviembre de 2011** no admite como susceptible de la dotación la plusvalía obtenida en la venta de un inmueble no afecto a una actividad económica; y otra **sentencia AN de igual fecha** tampoco admite los ingresos extraordinarios obtenidos por una donación como aplicables a la RIC.

1.2. Resumen de las sentencias AN por materias

A continuación hago un resumen de las sentencias anteriores por materias, recordando que el nexo común de todas ellas —aspecto que destacamos en este apartado— es que solo los beneficios obtenidos en una actividad económica o las plusvalías generadas en la venta de activos afectos a actividades económica son susceptibles de la dotación:

- 1º. Las empresas que no realizan una actividad económica no pueden dotar la RIC (SAN 2 de febrero, en la que la sociedad era de mera tenencia de bienes; SAN 9 de junio, en la que la sociedad no

tiene ni empleados ni local, y SAN 4 de julio); en la aplicación del incentivo subyace la necesidad de la existencia de una explotación económica, lo que a su vez implica la concurrencia de aquellos elementos definidores de la organización empresarial, tanto desde el punto de vista mercantil como fiscal (SAN 26 de mayo de 2011).

- 2°. Los resultados extraordinarios obtenidos en la venta de inmuebles no afectos a una actividad económica no son susceptibles de la dotación (SAN 19 de enero, en que el inmueble no estaba afecto a la actividad de restauración que ejercía la vendedora, y SAN 10 de noviembre). Tampoco si la compraventa de inmuebles no reúne los elementos de local y empleado para que se considere actividad económica (SAN 23 de marzo, 16 de junio y 14 de julio). En el caso de procesos de fusión se rechazan las dotaciones realizadas por las entidades absorbidas porque los rendimientos de la compraventa de inmuebles no cumplían los requisitos para considerar dicha compraventa como actividad económica (SAN 27 de octubre y 3 de noviembre). En el caso de que una UTE explote los inmuebles no se consideran afectos a la actividad de alquileres si no cumple los requisitos de local y empleado, por lo que los apartamentos vendidos por sus miembros no estaban afectos a una actividad económica (SAN 24 de junio de 2011).
- 3°. No ha existido promoción inmobiliaria, por lo que los beneficios no son susceptibles de la dotación (SAN 23 de marzo, respecto a la venta de un solo inmueble y SAN 14 de julio, respecto a la transmisión de una sola parcela, que no se había transformado y figuraba en el inmovilizado); ni en el caso de venta de varios inmuebles (SAN 16 de junio y 27 de octubre, en la que no se acreditan las labores de promoción). En sendos procesos de fusión se rechazan las dotaciones realizadas por las entidades absorbidas porque no realizaron la actividad de promoción (SAN 27 de octubre y 3 de noviembre de 2011). En esta última, las obras se habían realizado antes de la compra de los inmuebles enajenados.
- 4°. Se explica cómo se puede demostrar la promoción inmobiliaria (SAN 14 de julio de 2011): con las gestiones realizadas ante los organismos públicos, las obras ejecutadas, los anuncios de venta, etc.
- 5°. Es compatible la actividad de una empresa miembro de una AIE, que a nivel particular vende unos terrenos recalificados de rústicos a urbanos, pudiendo entonces dotar la RIC (SAN 2 de febrero de 2011).
- 6°. Los resultados extraordinarios obtenidos en la venta de acciones no son susceptibles de la dotación (SAN de 19 de enero, 16 de marzo y 9 de junio), incluso en el caso de que la entidad cabeza de un grupo transmita las acciones de una filial a la que ha dirigido en su actividad (SAN 23 de febrero). Tampoco si las acciones transmitidas habían sido compradas para adquirir el control de la sociedad (SAN 19 de mayo) ni en el caso de que la vendedora realice una actividad económica manifiesta (DISA) y venda acciones de sus filiales (SAN 9 de junio de 2011).
- 7°. Los ingresos extraordinarios obtenidos por la donación a una sociedad no son susceptibles de la dotación (SAN 10 de noviembre de 2011).
- 8°. Finalmente, no vale el razonamiento de que la dotación se ha invertido y se han cumplido los objetivos de la RIC (SAN 9 de junio de 2011) para dar como válida la dotación.

1.3. El TS ratifica en 2011 el criterio de la AN respecto al beneficio susceptible de la dotación

Existía una gran expectativa entre los especialistas en este incentivo fiscal para saber al fin qué opinaba el TS sobre los beneficios que eran susceptibles de la dotación en la normativa RIC 1994-2006: si por un lado, los específicos delimitados por el criterio restrictivo de la Administración tributaria y confirmado por el TSJC y la AN; o por otro, los que literalmente figuraban en el texto legal. La respuesta la hemos tenido en 2011, ya que el TS ha ratificado el criterio de la AN. A pesar de que la técnica legislativa aplicada en este incentivo ha sido defectuosa, y así lo han reconocido los tribunales en todas las instancias, el perjudicado ha sido el administrado, que a pesar de haber realizado las inversiones comprometidas por la dotación ha visto como han sido las propias dotaciones a la RIC las que han sido anuladas. ¿El motivo?: mayoritariamente, haber destinado a la dotación el beneficio generado por una sociedad, pero “fiscalmente” no obtenido en una actividad económica.

La primera sentencia de 2011 en la que se manifiesta este criterio es la **sentencia TS de 5 de mayo de 2011 (entidad Majada Boya)**, en la que se juzga la dotación RIC efectuada con la venta de un inmueble que generó una considerable plusvalía. La Administración rechazó la dotación por no estar afecto el inmueble a una actividad económica, y la AN compartió ese criterio, pero a pesar de admitir como prueba la documentación de que la empresa había realizado obras de urbanización no se pronunció sobre ese aspecto, por lo que la empresa recurrió al TS por falta de motivación de la sentencia AN. El TS, sin embargo, concluye que la AN motiva su decisión al compartir el criterio administrativo, ratificando su criterio de que la plusvalía obtenida no es susceptible de la dotación. No obstante, con el voto particular en contra del ponente, Sr. Martín Timón, daba la impresión de que el fondo de la cuestión no estaba tan claro, pero como vemos a continuación, sentencia tras sentencia, el TS ha ido ratificando el criterio de la AN.

La **sentencia TS de 7 de julio de 2011 (entidad Trutena)** trata de la plusvalía obtenida en la venta de un inmueble por una sociedad que no realiza una actividad económica. El TS dice con toda claridad que es necesario realizar una actividad económica y que los inmuebles estén afectos a una actividad económica para poder dotar la RIC. Vemos pues cómo en esta sentencia el TS comparte con rotundidad el criterio de la AN respecto a qué beneficios son susceptibles de la dotación. Sin embargo el TS anula la sanción por no existir culpabilidad.

La **sentencia TS de 14 de julio de 2011 (entidad Cortadores de Puerto Rico)** se ocupa de la plusvalía obtenida en la venta de un terreno que no se demostró que estaba afecto a una actividad económica, por lo que concluye que el beneficio obtenido en su transmisión no es susceptible de la dotación.

En la **sentencia TS de 15 de julio de 2011 (entidad Kusakale)** es la Administración tributaria la que recurre al Alto Tribunal una sentencia TSJC para la unificación de doctrina. El TS rechaza finalmente la dotación de la RIC efectuada por la empresa por estar inactiva cuando la dotó.

En la **sentencia TS de 3 de noviembre de 2011 (entidad Maganicho)** se aborda la plusvalía obtenida en la venta de apartamentos que se alquilaban a través de otra sociedad que gestiona la actividad, llegando a la conclusión de que no era posible destinarla a la dotación RIC, ya que la empresa no realizaba una actividad económica con el alquiler de dichos apartamentos.

En otra **sentencia TS de igual fecha (entidad Nufrosa)** se determina que la plusvalía obtenida en la venta de terrenos recalificados, pero sin transformación física, no era susceptible de la dotación, ya que no se había realizado una actividad económica con dicha venta.

Finalmente, en la **sentencia TS de 21 de noviembre de 2011 (entidad Megahotel Faro)** se aborda de nuevo la plusvalía obtenida en la venta de un terreno en el que según la Administración tributaria y la AN no se ha realizado actividad económica alguna. Por ser ésta la sentencia que más repercusión mediática ha tenido vamos a analizarla con mayor profundidad:

Tanto el resultado extraordinario obtenido por la venta de acciones como la plusvalía generada en la transmisión de un inmueble no afecto a la actividad de restauración a la que se dedicaba la empresa no son susceptibles de la dotación.

La entidad, perteneciente al grupo Lopesan, compró un solar en la urbanización Meloneras en 1995 por importe de 700 millones de pesetas y en 1997 lo vendió a otra compañía que tenía un complejo hotelero colindante. Con anterioridad a esa venta la sociedad que dotaría la RIC compra otro solar con la finalidad de construir un hotel. Los beneficios obtenidos en la venta se destinan a la RIC y se reinvierten en la construcción del hotel, pero la dotación es rechazada por la Administración tributaria porque el solar no estuvo afecto a una actividad económica y la empresa no realizó hasta ese año actividad alguna.

Después de los lógicos avatares por el TEAC y la AN defendiendo la empresa que el art. 27 no discrimina el beneficio susceptible de la dotación se llega al TS.

Los tres fundamentos jurídicos del TS para justificar que no procede la dotación con la plusvalía obtenida en la venta del solar nos sirven también como resumen del criterio del Alto Tribunal al respecto:

Primero: los beneficios del establecimiento para dotar la RIC han de proceder de su actividad económica, no pudiéndose dotar con los dimanantes de la titularidad de bienes no afectos a dicha actividad, como reiteradamente ha expresado en las sentencias de 5 de mayo, 30 de junio, 14 de julio y 13 de octubre de 2011, por lo que en virtud de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina, anuncia ya que el recurso no va a prosperar.

Segundo: que el término establecimiento situado en Canarias no aparece definido en la Ley 19/1994, pero su sentido jurídico y técnico conducen a su identificación con una explotación económica realizada en las Islas, tal y como defiende la sentencia de instancia recurrida; y solo el sentido usual de la expresión permite sostener que es una alusión geográfica-empresarial. De esta identificación del establecimiento deriva que por rentas obtenidas mediante establecimiento permanente ha de entenderse las procedentes de las explotaciones económicas realizadas con el mismo.

Tercero: que no todos los beneficios obtenidos por el establecimiento situado en Canarias pueden ser destinados a la RIC, sino únicamente los derivados de su actividad económica o de elementos afectos a la misma, lo que a su vez justifica de tres formas diferentes:

- 1º. No hay razón para legitimar una interpretación distinta de la expresión “establecimientos situados en Canarias” en función de que se utilice para aludir a los pertenecientes a los sujetos pasivos del IRPF (apartado 9) o del impuesto sobre sociedades (apartado 1).
- 2º. No tendría sentido aclarar que los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la RIC, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero (apartado 5), si no se estuviera pensando en el establecimiento como una explotación económica y en los beneficios procedentes de dicha actividad económica como los únicos que permitirían dotar la reserva, y
- 3º. Configurándose la RIC como un incentivo fiscal alternativo al diferimiento por reinversión en el IS resulta lógico entender que está pensando en situaciones análogas, y esta Sala ha dicho, reiteradamente, que ese diferimiento por reinversión no era aplicable a las rentas procedentes de elementos patrimoniales transmitidos no afectos a la actividad económica.

Finalmente, hay que destacar que el hecho de que la entidad haya invertido todo el beneficio en Canarias, creando riqueza y puestos de trabajo, para poco o nada sirve. En palabras de la recurrente: *cuando es tan patente el resultado obtenido y, lo que es más lamentable, el cumplimiento de todos y cada uno de los principios invocados por la Administración tributaria en relación con el fomento, desarrollo económico, prosperidad y empleo para las islas, ¿no parece cumplirse la finalidad de la norma y del incentivo fiscal... en relación con los millones de euros invertidos en la construcción del hotel, los puestos de trabajo generados en su explotación...?* Sin embargo, esta observación no es expresamente contestada por el TS, que rechaza la dotación RIC efectuada.

Vemos pues que al criterio inicial de los Tribunales de Justicia sobre el concepto limitativo del establecimiento en Canarias, y la igualdad de trato entre las sociedades mercantiles y los empresarios individuales, se añade por el TS un criterio más para delimitar el beneficio susceptible de la dotación: el también aplicable al diferimiento por reinversión, que exige que los bienes transmitidos estuviesen afectos a la actividad económica; sin que sea suficiente que con las inversiones realizadas y afectas a la RIC se hayan cumplido la finalidad de inversión y creación de empleo en Canarias.

2. La actividad de alquileres en la RIC a la luz de las últimas sentencias de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo

Si existe una materia que haya rivalizado en conflictividad tributaria con los resultados extraordinarios es la actividad de alquileres. Tanto en su versión de actividad económica susceptible o no de la dotación RIC con sus beneficios como a la hora de materializar la dotación en bienes inmuebles para alquilar. Ha sido suprimida como opción de materialización en la reforma de diciembre de 2006, pero su casuística sigue vigente a la hora de determinar los beneficios susceptibles de la dotación.

La exigencia y el cumplimiento de los requisitos del antiguo art. 25.2 de la Ley del IRPF (actual art. 27.2: local y empleado para que la actividad de alquileres se entienda como actividad económica) han sido objeto

de una especial controversia en los Tribunales administrativos y de Justicia. El TEARC inicialmente mantuvo el criterio de que ambos requisitos constituían una presunción *iuris tantum*, en el sentido de que puede probarse con otros medios que en realidad se efectúa una actividad económica, sin ser necesario contar con local y empleado; pero que también ocurre al revés: que incluso contando con local y empleado la Administración puede demostrar que no existe actividad económica con los alquileres.

Solo los beneficios obtenidos en una actividad económica o las plusvalías generadas en la venta de activos afectos a actividades económica son susceptibles de la dotación.

El TSJC, sin embargo, es tajante al respecto: los requisitos del art. 27.2 son objetivos, de tal forma que si se cumplen existe en el ámbito fiscal actividad económica con los alquileres, pero si no se cumplen no existe, si bien en este caso admite otras pruebas para demostrar que se realiza una actividad económica.

La AN y el TS se han manifestado al respecto en los últimos años, sin que entendamos que el criterio mantenido resuelva todas las circunstancias planteadas a los Tribunales. Examinemos las sentencias de 2011 como botón de muestra de la complejidad de la materia y de la dificultad en su interpretación.

2.1. La Audiencia Nacional y la actividad de alquileres en 2011

En la **sentencia AN, Sección 2, de 16 de junio de 2011**, ponente María Esperanza Córdoba Castroverde, se llega a la conclusión de que la empresa no realiza actividad económica porque no cumple con los requisitos de local y empleado afectos a la actividad de alquileres, tal como había mantenido el TEAC en la resolución recurrida, y además contradice el criterio mantenido por el TSJC respecto a que dichos requisitos no son aplicables a todas las sociedades mercantiles, sino exclusivamente a las que no realizan actividad económica. Para la AN son aplicables a todas las sociedades:

Por lo que respecta a la procedencia de la dotación a la RIC, negada por la Inspección por constituirse con rendimientos que no dimanen de una actividad empresarial, esta Sala se ha pronunciado de forma reiterada sobre la improcedencia de declarar como rendimientos de actividades económicas, a tales efectos, los percibidos como contraprestación por la cesión de uso o arrendamiento a terceros de los activos sobre los que se invoca recae la actividad, a menos que la entidad contase con una infraestructura personal y material propia para llevar a cabo ese objeto social.

(...) Los datos obrantes en el expediente resultan reveladores a los fines enjuiciados, sin que la actora haya acreditado, en forma alguna, que tuviera personal empleado ni local destinado a la actividad de arrendamiento, por lo que debe concluirse, en línea con lo expuesto por la Inspección y que ha sido ratificado por el TEAC, que los beneficios obtenidos en los ejercicios comprobados no derivaron de una actividad empresarial, por lo que no son aptos para servir como base para la dotación de la reserva para Inversiones en Canarias. Pero es que, además, el incumplimiento del citado requisito no ha dado lugar a la más mínima actividad probatoria por parte de la recurrente. A partir de esa absoluta falta de prueba de que los hechos en que se funda la Inspección son inexactos, resulta indiferente el resto de las alegaciones efectuadas por la parte.

(...) Asimismo, debe añadirse que no pueden compartirse las alegaciones de la parte actora atinentes a que los requisitos del artículo 25-2 de la Ley del IRPF no le son exigibles, pues, como se ha señalado anteriormente, el propio precepto legal citado, en el que la recurrente ampara su derecho a la deducción, se refiere a “los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos” los cuales podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. Así, pues, tratándose de rentas procedentes del arrendamiento de inmuebles, la Ley del Impuesto sobre Sociedades se remite a la normativa del IRPF a los efectos de determinar si el activo se considera o no afecto a la actividad empresarial, es decir, si el arrendamiento se realiza o no como actividad económica, a cuyo efecto el artículo 25-2 de la Ley 40/1998 impone el cumplimiento conjunto de dos requisitos: 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, requisitos no concurrentes en el supuesto que se enjuicia.

Por tanto, puede entenderse que la utilización de “explotación económica” equivale al desarrollo de una “actividad empresarial”, en cuanto supone la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción. Sin embargo, en el presente caso, a tenor de lo obrante en el expediente, y no habiéndose promovido la práctica de prueba en contrario por la parte recurrente, no ha resultado acreditada la existencia de tal actividad empresarial, pues no concurren los requisitos exigibles al no resultar probado que se cuente con un local en el que supuestamente se realice tal actividad, ni la existencia de un empleado con contrato laboral con tal fin, por lo que los datos obrante en el expediente no permiten presumir que realmente la actividad arrendaticia constituya una actividad empresarial de la entidad a cuyo servicio se hubiera puesto una estructura material y personal, en los términos exigidos por la norma.

En otra sentencia la AN, Sección 2, de 16 de junio de 2011, ponente Francisco José Navarro Sanchís, concluye que no hay actividad económica en el arrendamiento de una industria hotelera, ya que no se prueba la realización de una actividad económica con dicho arrendamiento.

En la sentencia AN, Sección 2, de 24 de junio de 2011, ponente Francisco José Navarro Sanchís, se hace remisión expresa al criterio mantenido en varias sentencias de la AN:

- Que los requisitos del art. 25.2 son exigibles a las sociedades sujetas al régimen general del IS (sentencia de 2 de junio de 2010);
- Que hay una absoluta falta de prueba sobre la conexión y necesidad del local y empleado a los efectos de llevar a cabo esa labor de mero percibo de rentas, pues no consta que el arrendamiento se lleve a cabo con habitualidad o comprenda otros activos o negocios (sentencia de 22 de julio de 2010); y
- Que cierto es que la disposición de un local y la contratación de personal no son requisitos indefectibles de la actividad de explotación turística si, como esta misma Sala admite, se puede acreditar dicha actividad por otros medios (sentencia de 29 de enero de 2009).

Sin embargo, en las **sentencias AN, Sección 2, ponente Jesús Cudero Blas, de 22 y 29 de septiembre de 2011** se da un paso más en la interpretación de los requisitos de local y empleado afectos a la gestión de alquileres.

En la primera se admite la realización de una actividad económica en la actividad de alquileres efectuada sin un local en exclusiva, pero con habitualidad en dicha actividad. La Inspección había rechazado dicho concepto:

- a. Por la escasa renta percibida en los ejercicios comprobados;
- b. Por la ausencia de local en el que efectuar la actividad;
- c. Por tratarse, en su mayoría, de contratos y actos desarrollados con posterioridad a los años objeto de comprobación.

El TS ha ratificado el criterio de la AN. A pesar de que la técnica legislativa aplicada en este incentivo ha sido defectuosa, y así lo han reconocido los tribunales en todas las instancias, el perjudicado ha sido el administrado, que a pesar de haber realizado las inversiones comprometidas por la dotación ha visto como han sido las propias dotaciones a la RIC las que han sido anuladas.

Mientras que a juicio de la AN, la actora demostró de manera suficiente que, efectivamente, desarrolla en Canarias una actividad de naturaleza empresarial y que, por ello, las inversiones cuestionadas deben ser consideradas aptas.

Respecto al cumplimiento de los requisitos de local y empleado mantiene que, como ha señalado con reiteración, la disposición de un local y la contratación de personal no constituyen requisitos indefectibles de la actividad inmobiliaria desplegada —el arrendamiento de inmuebles—, de modo que la efectiva realización de tal actividad empresarial puede acreditarse por cualquier medio de prueba válido. Es decir, comparte el criterio mantenido en su momento por el TEARC de que el cumplimiento de los requisitos del art. 25.2 no es una *condictio sine qua non* para demostrar la realización de una actividad económica. Puede demostrarse dicha actividad sin el cumplimiento de los requisitos y viceversa, puede demostrarse que no hay actividad con el cumplimiento de dichos requisitos.

Profundiza la AN en las pruebas aportadas por el contribuyente para demostrar que ha efectuado una actividad económica y admite:

- que ha percibido durante los períodos comprobados las rentas constatadas en el expediente,
- que ha aportado los contratos de arrendamiento mencionados, y
- que ha acreditado que continúa desarrollando tal actividad en los ejercicios siguientes, en los que se han incrementado de manera notable los beneficios obtenidos por tal concepto.

Desvirtuando otros razonamientos de la Administración como:

- que las rentas percibidas en los períodos inspeccionados son cuantitativamente escasas, y
- que la mayoría de los contratos aportados se han suscrito en ejercicios posteriores.

La AN, finalmente, establece dos criterios bastante claros para delimitar la actividad de alquileres como actividad económica:

- 1º. Que 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 las entidades con capacidad suficiente para efectuar grandes inversiones, frente a aquellas que —más modestamente— contribuyen también a dinamizar la economía canaria.
- 2º. Que no constituye obstáculo insalvable la circunstancia de que gran parte de los arrendamientos se hayan suscrito en ejercicios no regularizados, pues ello no es más que consecuencia de la evolución positiva de la actividad desarrollada por el empresario.

Lo esencial para la AN es demostrar que se ejerce la actividad de arrendamiento de inmuebles, entendiendo finalmente que la sociedad recurrente realiza la actividad económica que se ha constatado en el expediente, lo que determina la idoneidad de la materialización en la medida en que la inversión en que la misma consiste (adquisición de determinados inmuebles) está dirigida, precisamente, al ejercicio de tal actividad.

En esta misma sentencia, referido en este caso al alquiler de yates, pero que entendemos también aplicable al resto de alquileres, se afirma que tanto o mayor eficacia que un local tiene la oferta a través de Internet del alquiler de los mismos.

Transcribimos el texto referido a los bienes inmuebles:

A juicio de la Inspección, sin embargo, no procede admitir tales inversiones porque no se acredita que la entidad desarrolle efectivamente una verdadera actividad económica, acudiendo al artículo 25.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cuanto a la necesidad (para que la actividad de arrendamiento de inmuebles tenga la condición de actividad económica) de contar, al menos, con un local destinado a la gestión y un empleado con contrato laboral y a jornada completa, añadiendo que la escasa cuantía de las rentas obtenidas en los ejercicios comprobados por este concepto (1.983,34 euros en 2000, 13.733,13 euros en 2001 y 12.260,72 euros en 2002) no permite presumir la efectiva realización de la actividad que se aduce.

(...) Para la Inspección, como se dijo, tales datos no constatan el efectivo ejercicio de la actividad empresarial de arrendamiento de viviendas fundamentalmente por tres tipos de razones: a) Por la escasa renta percibida en los ejercicios comprobados; b) Por la ausencia de local en el que efectuar la actividad; c) Por tratarse, en su mayoría, de contratos y actos desarrollados con posterioridad a los años objeto de comprobación (las viviendas unifamiliares y las plazas de garaje del inmueble sito en Pájara se subarrendaron a partir del año 2003, ejercicio ya no sometido a inspección).

A juicio de la Sala, la actora ha demostrado de manera suficiente que, efectivamente, desarrolla en Canarias una actividad de naturaleza empresarial y que, por ello, las inversiones cuestionadas

deben ser consideradas aptas para materialización la reserva de inversiones en Canarias de la dotación efectuada en ejercicios anteriores. Y ello por las siguientes razones:

En primer lugar, esta Sala ha señalado con reiteración que la disposición de un local y la contratación de personal no constituyen requisitos indefectibles de la actividad inmobiliaria desplegada - el arrendamiento de inmuebles-, de modo que la efectiva realización de tal actividad empresarial puede acreditarse por cualquier medio de prueba válido. Dicho de otro modo, el artículo 25.2 de la ley 40/1998, de 9 de diciembre -al señalar que “se entenderá” que el arrendamiento se efectúa como actividad económica cuando se disponga al menos de local o empleado- no está imponiendo como “condictio sine qua non” esos dos requisitos, sino que los considera como indicios relevantes para presumir el ejercicio de aquella actividad; de esta forma, cabría descartar la condición de empresario de quien cuenta con local y empleado si se demuestra que, a pesar de ello, no realiza actividad empresarial alguna o, por el contrario, afirmarla en el caso de quien carece de uno u otro si se acredita por distintos medios de prueba que sí desarrolla dicha actividad.

En este sentido, resulta destacable que el contribuyente ha probado en el caso analizado que tiene empleada a una persona con contrato laboral indefinido para las actividades propias de su objeto social (el arrendamiento de inmuebles), aunque no ha demostrado que el local donde ejerce su actividad esté destinado al desarrollo de la misma, circunstancia que resulta irrelevante a los efectos de negar su naturaleza empresarial cuando ha quedado acreditado en autos el efectivo, continuado y reiterado ejercicio de la actividad de arrendamiento de inmuebles que se cuestiona por la Administración.

Y es que, efectivamente, no solo dispone la contribuyente de persona contratada al efecto y está dada de alta en el epígrafe correspondiente del impuesto sobre actividades económicas, sino que ha percibido durante los períodos comprobados las rentas constatadas en el expediente, ha aportado los contratos de arrendamiento más arriba mencionados y ha acreditado que continúa desarrollando tal actividad en los ejercicios siguientes, en los que se han incrementado de manera notable los beneficios obtenidos por tal concepto.

Frente a ello no cabe aducir que las rentas percibidas en los períodos inspeccionados son cuantitativamente escasas o que la mayoría de los contratos aportados se han suscrito en ejercicios posteriores. Y ello por cuanto, en primer lugar, 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 canaria aumentando la competitividad interior y exterior de las empresas radicadas en las islas, finalidad esencial que persigue la regulación legal de la reserva de inversiones en Canarias a tenor de la Exposición de Motivos de su ley reguladora.

Tampoco, en segundo lugar, constituye obstáculo insalvable la circunstancia de que gran parte de los arrendamientos se hayan suscrito en ejercicios no regularizados, pues ello no es más que consecuencia de la evolución positiva de la actividad desarrollada por el empresario. Lo esencial es demostrar que se ejerce la actividad de arrendamiento de inmuebles y la misma se constata

indubitadamente cuando, como es el caso, esos contratos de subarrendamiento posteriores derivan de un negocio jurídico efectuado en diciembre de 2002 (período regularizado) por el que la contribuyente arrienda todos esos inmuebles con la finalidad de subarrendarlos, lo que efectivamente realiza en los términos plenamente acreditados en el expediente.

En definitiva, cabe entender que la sociedad recurrente realiza ciertamente la actividad económica que se ha constatado en el expediente, lo que determina la idoneidad de la materialización que nos ocupa en la medida en que la inversión en que la misma consiste (adquisición de determinados inmuebles) está dirigida, precisamente, al ejercicio de tal actividad.

Con los mismos argumentos antes expuestos se resuelve la **sentencia AN de 29 de septiembre de 2011** respecto al desarrollo de una actividad económica con los alquileres cuando el local utilizado en la gestión de los mismos se compartía con otras empresas. Las razones del rechazo por parte de la Inspección eran fundamentalmente tres:

- a. La escasa renta percibida en el ejercicio comprobado;
- b. La ausencia de local exclusivo en el que efectuar la actividad;
- c. La falta de acreditación de la existencia de un empleado exclusivamente dedicado a la gestión del arrendamiento (que luego resultó acreditado).

Y los fundamentos de la AN para admitir que sí existía actividad económica:

- que el contribuyente ha probado que tiene empleada a una persona con contrato laboral indefinido para las actividades propias de su objeto social (entre otras, el arrendamiento de inmuebles),
- que ha demostrado que el local donde se ejerce su actividad —por más que sea compartido con una sociedad vinculada, dedicada también al arrendamiento— está destinado al desarrollo de la misma, **acreditando también el efectivo, continuado y reiterado ejercicio de la actividad de arrendamiento de inmuebles** que se cuestiona por la Administración, y
- que efectivamente, no solo dispone la contribuyente de persona contratada al efecto y está dada de alta en el epígrafe correspondiente del impuesto sobre actividades económicas, sino que ha percibido durante los períodos comprobados las rentas constatadas en el expediente, ha aportado los contratos de arrendamiento y ha acreditado que continúa desarrollando tal actividad en los ejercicios siguientes.

A la vez que rechaza los razonamientos de la Administración que analizamos en la sentencia anterior:

- que las rentas percibidas en los períodos inspeccionados son cuantitativamente escasas, y
- que 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.

Con estas dos sentencias de la AN del mes de septiembre de 2011 se da un paso importante hacia adelante en la interpretación de los requisitos del art. 27.2 de la LIRPF.

La **sentencia AN de 10 de noviembre de 2011, Sección 2, ponente Francisco José Navarro Sanchís**, tiene menor importancia conceptual que las dos anteriores, pero también analiza la dotación de la RIC con ingresos extraordinarios y con ingresos por alquiler de apartamentos. Centrándonos en estos últimos, la AN llega a la conclusión de que el alquiler de 6 apartamentos a una compañía de explotación hotelera con la que no existía contrato escrito de arrendamiento y cuyo administrador coincide con el de la sociedad que dotó la RIC no es suficiente para acreditar la existencia de una actividad económica, por lo que rechaza la dotación efectuada (tampoco se había probado la existencia de personal y local afecto a la actividad de alquileres).

Respecto al cumplimiento de los requisitos de local y empleado mantiene que, como ha señalado con reiteración, la disposición de un local y la contratación de personal no constituyen requisitos indefectibles de la actividad inmobiliaria desplegada: el arrendamiento de inmuebles.

Vemos que el criterio de la AN expresado en las dos sentencias de septiembre de 2011 supone una aclaración importante en la interpretación de los requisitos exigibles para que la actividad de alquileres se considere una actividad económica, y por tanto sus beneficios puedan destinarse a la RIC. Sin embargo, el criterio del TS, al menos el expresado en las recientes sentencias de 2011, no es tan claro, como analizamos a continuación.

2.2. El Tribunal Supremo y la actividad de alquileres

En la **sentencia TS de 14 de julio de 2011** se casa una sentencia de la AN que niega la validez de la materialización de la RIC por entender que no está acreditada la actividad de explotación empresarial de arrendamiento, y llega a la conclusión de que la falta de prueba respecto de la utilización de un local en exclusiva para la realización de la actividad es básica para desestimar el recurso, sin que pueda pasar desapercibido que la entidad recurrente se dio de alta en el Epígrafe 8672 del IAE, "Alquiler de locales industriales", dos días antes de iniciarse la actividad inspectora, el 19 de julio de 2000.

Como vemos, centra el razonamiento, una vez que no se ha podido demostrar la existencia de una actividad económica, en la importancia del cumplimiento de los requisitos de local y empleado, sin que sepamos qué hubiese ocurrido si la empresa llega a cumplir los mismos, esto es, si hubiese considerado entonces el TS que realizaba una actividad económica con los alquileres.

En la **sentencia TS de 27 de septiembre de 2011** el alto Tribunal hace suyo el planteamiento que en su día hizo el TEARC de que:

- para la calificación de los alquileres como actividad económica no basta con que esté recogida la misma en el objeto social, sino que sea además una actividad habitual, no esporádica y que para ello se cuente con la infraestructura básica de lo que supone una explotación económica.

- que ni había local ni persona contratada con la función de realizar tal gestión, según resulta de que ni en su propiedad ni por título arrendaticio disponía de local alguno con aquella finalidad, y
- que tampoco resulta aceptable que el arrendamiento de un único inmueble pudiese necesitar de una persona contratada laboralmente en función de esta exclusiva actividad.

Para concluir que no ha sido desmentido por prueba alguna que la actividad arrendaticia tenía por contenido un solo arrendamiento y que por eso no requería de la infraestructura que imponía para su calificación como actividad empresarial el artículo 40 de la Ley 18/1991 ni, por otra parte, esta razonable argumentación se ha visto desmentida por una prueba eficaz que hubiere acreditado el hecho de la existencia del local y el contratado laboral dedicado a aquel menester.

Incide por tanto la sentencia en la necesidad de que la actividad de alquileres sea una actividad habitual y que cuente con una infraestructura básica para su desarrollo, pero no concreta si esa infraestructura básica es precisamente el cumplimiento de los requisitos de local y empleado.

La *sentencia TS de 29 de septiembre de 2011* aborda también la actividad de alquileres en relación con la RIC, llegando a la misma conclusión de que es necesario que se realice una actividad económica, y que los requisitos de local y empleado no alteran el requisito de actividad económica, conviniendo con la concurrente que el artº 27 de la Ley 19/1994 no contiene una remisión al precepto que comentamos, pero las circunstancias que comprende el artº 40.2, no desenfoca el debate ni altera la ratio decidendi de la sentencia.

Finalmente, la *sentencia TS de 3 de noviembre de 2011*, ponente Manuel Martín Timón, analiza los ingresos generados por el alquiler de 23 apartamentos a través de otra sociedad que gestiona la actividad de explotación turística por el principio de unidad de explotación, concluyendo que no son aptos para la dotación, ya que no cuenta ni con empleados ni con local propio para gestionar esa actividad. Por ello califica a la sociedad como de mera tenencia de bienes, añadiendo que la que podría beneficiarse de los incentivos fiscales es la que realmente ejerce la explotación turística.

3. La proposición no de ley presentada y aprobada en el Parlamento canario en diciembre de 2011

El Diario de Sesiones del Parlamento de Canarias del miércoles 14 de diciembre de 2011 recoge la proposición no de ley del Grupo Parlamentario Popular sobre solicitud al Gobierno del Estado en relación con la modificación de la Ley 19/1994 del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (8L/PNL-0040).

La defiende en la sesión parlamentaria el abogado Jorge Rodríguez Pérez, diputado por el Partido Popular, y sus argumentos tienen su origen en la perenne conflictividad tributaria que existe en la aplicación de este incentivo fiscal, agravada por el reconocimiento por parte del TS en 2011 del criterio restrictivo de la Administración tributaria respecto al beneficio susceptible de la dotación, que he explicado en el apartado 1 de esta Crónica. Dos son los aspectos fundamentales para los que pide el consenso de la Cámara: la determinación del beneficio susceptible de la dotación en función de que las inversiones realizadas hayan generado puestos de trabajo; y la extensión del compromiso de materialización a cualquiera de las

empresas del grupo empresarial, es decir, que la empresa del grupo que dote la RIC pueda materializarla en inversiones de cualquier otra empresa del grupo.

En la defensa de ambas materias emplea el diputado frases que reproduzco textualmente y que son fiel reflejo de la realidad que existe en la aplicación de la RIC y que no requieren más comentarios por mi parte por coincidir ampliamente con lo que he venido escribiendo y explicando desde hace muchos años:

- (...) *La queja más frecuente en el empresariado gravita en torno a la tensión entre la rigidez formal y la documental y la preservación de la finalidad de la RIC. No entienden los empresarios, debo decirlo, no entienden cómo es posible que ante una inversión efectivamente realizada, efectivamente materializada, consideraciones formales o documentales pongan en riesgo la pervivencia del beneficio jaños después, después de haberse efectuado, de haberse realizado la inversión!*
- (...) *Para concretar. El conflicto interpretativo surge esencialmente como consecuencia de no admitir la Inspección de la Agencia Estatal Tributaria en las actas levantadas que determinados beneficios puedan formar parte de la dotación, cuando el artículo 27, señorías, el artículo 27 de la Ley 19/94, no hace distinción alguna, no discrimina respecto del beneficio o de su procedencia, por lo que habría que colegir, obviamente, que todo beneficio no distribuido sería apto para la dotación de la RIC.*
- (...) *Señorías, me atreveré a decirlo claramente, Canarias está siendo víctima y está siendo discriminada de forma injusta por no entender la Inspección que la RIC no es un privilegio, como así consideran los actuarios de la Inspección, muchos de ellos funcionarios alejados de la realidad económica y social de Canarias, sino un Régimen Económico y Fiscal singular que tiene una tradicional (sic) inveterada y, además, tiene un reconocimiento constitucional indudable.*

Después de su intervención toma la palabra José Miguel González Hernández en nombre del Grupo Parlamentario Nacionalista Canario, quién primero dijo que en cuestión del REF es mejor siempre buscar el consenso entre los grupos parlamentarios antes de proponer cambios individuales, pero que en esta ocasión era consciente de que existía un problema y era mejor solucionarlo. Después de compartir el criterio de Jorge Rodríguez Pérez de que la RIC en la calle ha alcanzado mala fama, sin saber por qué, *ya que no se concibe realmente lo que es, que es un pacto, yo siempre lo he dicho aquí, es un pacto de decirle “usted, que los beneficios tiene perfecto derecho, pagando el impuesto, dedicarlo a lo que quiera, usted renuncia a esos usos más personales o más interesantes a cambio de que usted se comprometa a invertir”*; aborda la cuestión técnica del cambio propuesto en el art. 27 con dos argumentos principales:

- Que la presunción de que el beneficio obtenido es susceptible de la dotación si la inversión efectuada ha incrementado el empleo debería considerarse *iuris tantum*, es decir salvo prueba en contrario, para evitar la utilización torticera de la norma, y
- Que en realidad lo que debería modificarse o redefinirse es el concepto de beneficio susceptible de la dotación, que serían los beneficios de la empresa cualquiera que sea su origen porque ese es el sentido verdadero de la ley, no la interpretación restrictiva que se está haciendo.

Coincido plenamente con el Sr. González Hernández en este segundo argumento, como explicaré más adelante al analizar la propuesta final aprobada.

También se manifiesta el diputado nacionalista respecto a los grupos empresariales, precisando alguna cuestión técnica, pero coincidiendo básicamente con el planteamiento del PP.

Después de un breve intercambio de palabras entre ambos diputados, el Grupo Parlamentario Nacionalista decide retirar la enmienda sobre la presunción *iuris tantum*, ya que con buen criterio estima su representante *que las presunciones se pueden hacer por la realidad, por lo tanto, retirarla no plantea ningún tipo de problema*.

El tercer diputado que tomó la palabra fue Román Rodríguez Rodríguez, de Nueva Canarias, quién coincidió con los dos anteriores en que *la razón de ser de la RIC era destinarla a que los beneficios empresariales no se repartan y se reinviertan, sin especificar su origen, de manera que la legislación no ha sido clara y la Agencia Tributaria tiene por naturaleza una visión recaudatoria de sus funciones, de manera que como las normas no sean claras, la tendencia de los inspectores es a recaudar, porque es esa su función, de manera que cualquier exención, cualquier bonificación la ven con malos ojos, casi por cultura corporativa...*

Después de estos acertados argumentos y de aclarar previamente que su grupo parlamentario iba a apoyar la proposición, puso de manifiesto el diputado que no tenía claro que la redacción que proponía el PP resolviese el problema, porque le parecía insuficiente.

Finalmente le tocó el turno a Marcos Pérez Hernández del Grupo Parlamentario Socialista Canario, quien coincidió con los anteriores en su discurso, pero quiso dejar muy claro que ya con anterioridad se había aprobado en seno parlamentario una *pnl* en la que se proponía y aprobó *que en el seno de la Comisión bilateral de cooperación, Administración general del Estado y Comunidad Autónoma de Canarias se cree una subcomisión para analizar los litigios de los incentivos del REF y proponer soluciones mediante las medidas que se propongan al respecto*; por lo que el problema ahora abordado en el Parlamento ya había sido debidamente encauzado con anterioridad.

El texto original propuesto por el PP, con alguna ligera matización, fue aprobado por unanimidad de los cincuenta y cuatro diputados presentes.

3.1. Texto y análisis de la proposición no de ley aprobada

Transcribo primero el texto aprobado de la proposición no de ley, que afecta a los apartados 2 y 15 del art. 27 de la Ley 19/1994, para a continuación analizarlo:

El Parlamento de Canarias insta al Gobierno de Canarias a que, a su vez, inste al Gobierno de la Nación a modificar la Ley 19/1994, de 6 de julio, con las siguientes adiciones:

- Nuevo párrafo tercero al artículo 27.2, con el siguiente tenor:

La vinculación de los beneficios con que se dote la reserva a una actividad económica se presumirá siempre que, en los cinco años siguientes a la dotación, la entidad de que se trate hubiera creado,

mantenido o incrementado su plantilla de personal, en los términos establecidos en el apartado 4 B de este artículo.

- Nuevo párrafo cuarto al artículo 27.15, con el siguiente tenor:

En el caso de grupos fiscales de sociedades a que se refiere el artículo 64 y siguientes de R. D-L 4/2004, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el presente artículo, vendrá referido al conjunto del grupo con independencia de la entidad en que se dote y materialice la inversión.

- Al nuevo párrafo cuarto del artículo 27.15, se establece un segundo apartado al mismo artículo del siguiente tenor:

La obligación que en el apartado B.8 se establece para que los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a la que se refiere la letra D de ese mismo artículo, de permanecer en la empresa adquirente durante cinco años como mínimo, en el caso de esos grupos vendrá referida al conjunto de empresas del grupo, sin que puedan ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros ajenos al grupo para su uso.

En la Sede del Parlamento, a 14 de diciembre de 2011.

El análisis que hago de este texto hay que situarlo dentro del contexto de la perenne conflictividad que ha existido y existe en la aplicación de este tributo, ya que no es la primera vez que una modificación legal para intentar paliar un párrafo confuso del art. 27 se ha interpretado a su vez de dos forma muy diferentes por los que nos dedicamos al estudio de este incentivo y por quiénes han de fiscalizarlo, generando entonces aún mayor confusión que la que existía con anterioridad.

Atendiendo a la complejidad de los cambios propuestos, más fácil es analizar en primer lugar la modificación respecto a los grupos de sociedades, para luego abordar la relativa a la dotación y la vinculación de los beneficios.

3.1.1. Los grupos de sociedades

En el capítulo 2 de mi última obra: *Manual de la Reserva para inversiones en Canarias 2007-2013* explico con todo detalle qué ha ocurrido con los grupos de sociedades tanto en la dotación como en la materialización de la RIC, llegando a la conclusión de que el criterio de la Administración tributaria impide que el grupo de sociedades pueda dotar la RIC y que la materialización ha de efectuarse en el activo de la propia sociedad que la dotó, no en otra empresa del grupo, sin que haya existido gran litigiosidad al respecto, ya que los empresarios siguieron dicho criterio a partir de 2000. No obstante, en una economía cada vez más compleja no tiene sentido que los grupos de sociedades no puedan dotar la RIC y menos que no pueda materializarse la dotación en la inversión de cualquier empresa del grupo. Esta materia la he tratado con mayor profundidad en obras anteriores, resumiendo parte de lo ya escrito para una mayor comprensión de la propuesta parlamentaria:

El art. 27.1 de la Ley 19/1994 delimita quiénes se pueden acoger a la RIC: las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades. Ya sabemos que para ello han de realizar una actividad económica

Incide por tanto la sentencia en la necesidad de que la actividad de alquileres sea una actividad habitual y que cuente con una infraestructura básica para su desarrollo, pero no concreta si esa infraestructura básica es precisamente el cumplimiento de los requisitos de local y empleado.

mediante un establecimiento situado en Canarias, pero el aspecto que nos interesa destacar ahora es exclusivamente la sujeción al IS. A su vez, los artículos 64 a 82 del TRLIS, y el art. 48 del RIS contemplan el denominado régimen de consolidación fiscal, mediante el que los grupos fiscales pueden optar por tributar conjuntamente en vez de que lo haga de forma individual cada una de las sociedades que integran el grupo.

El grupo fiscal, de optar por el régimen de consolidación, y de conformidad con el art. 65, tiene la consideración de sujeto pasivo del

IS, pero al no tener personalidad jurídica propia, la representación del grupo y el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales las asume la sociedad dominante. No obstante, cada una de las sociedades del grupo sigue sujeta al cumplimiento de las obligaciones del régimen de tributación individual, a excepción del pago de la deuda tributaria.

El art. 75 del TRLIS permite la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, facilitando que se reinvierta tanto por la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario o por cualquier otra perteneciente al grupo.

El hecho de que el grupo de sociedades tenga la consideración de sujeto pasivo del IS y las facilidades concedidas para la reinversión de beneficios extraordinarios en sociedad distinta a la que generó el beneficio, podrían hacernos interpretar que por un lado, el grupo de sociedades puede disfrutar del incentivo de la RIC y que por otro cualquier sociedad del grupo puede asumir la obligación de invertir que implica la dotación de la RIC.

Sin embargo, no es así, ya que sistemáticamente la Administración tributaria ha negado ambas posibilidades, es decir, que el grupo de sociedades pueda dotar la RIC o que las obligaciones de materialización (inversión) las cumpla cualquiera de las sociedades del grupo. Su criterio, que es el que ha imperado en el pasado y en la actualidad, es que son las sociedades del grupo las que a nivel individual pueden dotar la RIC y las que han de cumplir con exclusividad las obligaciones derivadas de la dotación.

En apoyo de esta teoría hay que decir que la nueva redacción del art. 27.1 de la Ley 19/1994 (aplicable a partir de 1 de enero de 2007) señala genéricamente a las entidades sujetas al IS como beneficiarias del incentivo RIC, pero que el Reglamento, en su art. 1.1.a), delimita a los sujetos pasivos del IS determinados en el art. 7 del TRLIS. Y en el art. 7, como hemos analizado en el capítulo anterior, no figuran los grupos de sociedades. Estos grupos son sujetos pasivos en aplicación de un régimen fiscal especial: el de consolidación fiscal. Podríamos argumentar que el Reglamento excede del mandato legal, ya que delimita negativamente a las entidades sujetos pasivos del IS que pueden dotar la RIC, pero lo haríamos únicamente en un contexto teórico o académico, ya que la Administración siempre ha negado la posibilidad de que el grupo de sociedades pueda dotar la RIC y no queremos generar más conflictividad en un tema que inicialmente la tuvo, pero que poco a poco fue desapareciendo de

la forma más sencilla: no dotando la RIC por el grupo de consolidación fiscal, sino por las sociedades individuales.

Si hacemos un poco de historia al respecto, encontramos que la DGT, en consulta de 11 de noviembre de 1999, opinaba que el grupo de sociedades no podía dotar la RIC, ya que no tenía personalidad jurídica y solo se consideraba sujeto pasivo del IS por una ficción legal. La dotación debía ser realizada por cada empresa integrante del grupo, sin perjuicio que todo él se beneficiase de la reducción de la base imponible. En cuanto a la materialización, también opinaba que era cada empresa la que debía cumplir con sus obligaciones respecto al art. 27.

Tras esa manifestación de la DGT, todos los grupos de sociedades que habían dotado la RIC se vieron con una seria contingencia fiscal, que aún se agravó más con la consulta de la DGT de 26 de abril de 2000, en la que Tributos insistía en que el beneficio fiscal de la RIC resultaba aplicable tan solo en el ámbito individual de cada sociedad y no en el grupo de sociedades, siendo también individual el compromiso de inversión. La razón principal esgrimida era que la magnitud sobre la que se calculaba la dotación era el beneficio no distribuido, y éste se generaba en cada entidad, y no en un ente sin autonomía jurídica para decidir la aplicación de beneficios.

Después de esas dos consultas deseamos una pronta solución de este problema con la interpretación que pudiera hacer la Comisión creada dentro del Ministerio de Hacienda para intentar reducir la conflictividad en este incentivo. Sin embargo, en su Informe de diciembre de 2000, la Comisión respondió lacónicamente a esa cuestión, diciendo que: en los casos de tributación consolidada es cada sociedad individual, y no el grupo en su conjunto, la que, partiendo de su beneficio independiente, puede dotar la RIC, siendo ella quien, en consecuencia, debe contabilizar la reserva dotada y quien queda obligada a materializarla.

En un intento de solucionar esta cuestión y devolver a los grupos toda su operatividad fiscal, Coalición Canaria, en el otoño de 2002, presentó sin éxito en el Senado una enmienda que añadía un último párrafo al art. 27.4, en el sentido de que los grupos de sociedades sí podían dotar la RIC y que la materialización se podía realizar por cualquier entidad del grupo: “las sociedades de un grupo en régimen de consolidación fiscal podrán aplicar la reserva para inversiones en Canarias, pudiendo efectuar la materialización a la que se refieren los apartados anteriores la propia sociedad que dotó la reserva, u otra perteneciente al grupo fiscal”. Esa enmienda fue rechazada, y la última propuesta consensuada con el Ministerio de Hacienda dejaba las cosas como estaban: con el criterio de la Comisión de que los grupos no pueden dotar la RIC.

Dada la imposibilidad de dotar la RIC por el grupo de sociedades, la otra cuestión conflictiva, la de materializar la dotación en cualquier otra empresa del grupo, se veía también afectada por el criterio restrictivo adoptado, y así lo expresaba la DGT en consulta de 4 de octubre de 2000, en la que niega la posibilidad de que la materialización se realice en cualquier empresa del grupo, debiendo realizarse exclusivamente en la que dotó la RIC, a la vez que considera incumplimiento del periodo de permanencia la transmisión de un elemento afecto a otra empresa del grupo.

Después del Informe de diciembre de 2000 y de las consultas de la DGT que hemos comentado, los grupos de sociedades optaron por no dotar la RIC, haciéndolo a través de cada una de las sociedades del

grupo. Por ello, la litigiosidad en esta materia ha sido nula en los últimos años, sin que conozcamos que se haya planteado en los tribunales administrativos o de Justicia.

Resumiendo, a pesar de que desde el punto de visto teórico hay argumentos para defender la dotación de la RIC por el grupo consolidado, desde el año 2000 hasta la actualidad, la Administración no admite esa posibilidad, exigiendo que sean exclusivamente las sociedades del grupo, a nivel individual, quienes puedan dotar la RIC. Este es el criterio que también existe respecto a la nueva normativa RIC 2007-2013, ya que el legislador no quiso cambiarlo en la reforma estructural del incentivo de diciembre de 2006.

Pues bien, para intentar subsanar una de las dos imposibilidades actuales existentes, concretamente que se pueda materializar la RIC en cualquier empresa del grupo, se propone la modificación legal, sin que se aborde la posibilidad de que el grupo de empresas en sí mismo pueda dotar la RIC, dada la inexistencia de personalidad jurídica propia. Para lograrlo se añade un nuevo párrafo cuarto al artículo 27.15 con dos apartados:

En el caso de grupos fiscales de sociedades a que se refiere el artículo 64 y siguientes de R. D-L 4/2004, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el presente artículo, vendrá referido al conjunto del grupo con independencia de la entidad en que se dote y materialice la inversión.

La obligación que en el apartado B.8 se establece para que los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a la que se refiere la letra D de ese mismo artículo, de permanecer en la empresa adquirente durante cinco años como mínimo, en el caso de esos grupos vendrá referida al conjunto de empresas del grupo, sin que puedan ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros ajenos al grupo para su uso.

Ambos apartados expresan la misma idea, reforzando el segundo la redacción del primero, quizás innecesariamente, pero en cualquier materia RIC hay que ser prolijo en la redacción para evitar interpretaciones no deseadas.

Creo que el objetivo que se pretende alcanzar es beneficioso para la economía canaria, ya que facilita al empresario la inversión sin tener que recurrir a la denominada materialización indirecta (en el capital social de la sociedad que va a realizar las inversiones), de tal forma que la dotación de una empresa del grupo pueda materializarse en la inversión de cualquier otra empresa del grupo de sociedades (con independencia de que sea un grupo fiscal o sencillamente un grupo empresarial), siempre que cumpla con el resto de los requisitos exigidos a las inversiones en general. También me parece que el objetivo es alcanzable a corto plazo.

Finalmente he de plantear si el cambio legislativo tendría efectos *ex tunc* o se consideraría una innovación legal. Creo que hay que entenderlo como una novedad legal, que surtiría sus efectos a partir de su publicación en el BOE, tal como se han venido interpretando todos los cambios legales anteriores en la Ley 19/1994.

3.1.2. La vinculación de los beneficios con que se dote la reserva a una actividad económica

En los dos primeros apartados de este artículo hemos visto cómo tanto la AN como el TS han ratificado en 2011 el criterio restrictivo de la Administración tributaria sobre el beneficio susceptible de la dotación, de tal forma que incluso el legislador en la reforma de diciembre de 2006 lo incorporó al texto legal: solo puede dotarse la RIC con los beneficios obtenidos en una actividad económica y con las plusvalías generadas por la enajenación de activos afectos a una actividad económica.

El PP canario, con buen criterio, intenta ahora volver al concepto amplio de beneficio, de tal forma que los ingresos financieros o las plusvalías generadas por activos no afectos a una actividad económica —por citar los expresamente excluidos en el texto legal que más conflictividad han generado— puedan destinarse a la dotación RIC, siempre que con las inversiones efectuadas se consiga crear, incrementar o mantener puestos de trabajo. La redacción aprobada pretende añadirse al art. 27.2 en un nuevo tercer párrafo:

La vinculación de los beneficios con que se dote la reserva a una actividad económica se presumirá siempre que, en los cinco años siguientes a la dotación, la entidad de que se trate hubiera creado, mantenido o incrementado su plantilla de personal, en los términos establecidos en el apartado 4 B de este artículo.

La finalidad pretendida con este texto por la proposición del PP es compartida por el resto de los grupos parlamentarios, pero no su redacción, proponiendo el Grupo Parlamentario Nacionalista que lo que ha de ampliarse en el texto legal es el beneficio susceptible de la dotación, mientras que Nueva Canarias dijo que no creía que con esa redacción se lograra el objetivo.

El análisis que hago del texto en los siguientes puntos sirve para dar mi opinión al respecto, anticipando ya que estoy conforme con el fondo de la cuestión, pero no con la forma empleada para conseguir el objetivo:

- 1º. Hay que ser conscientes de que el cambio legal que se intenta no va a afectar a las múltiples demandas interpuestas en los Tribunales de Justicia estando vigente la normativa aplicable al periodo 1994-2006, ya que el criterio establecido al respecto por los Tribunales, incluyendo el TS, es claro y reiterado: que el beneficio susceptible de la dotación ha de provenir de una actividad económica. Cualquier modificación al respecto en el texto legal se consideraría como una novedad legislativa, no como una aclaración.
- 2º. Tampoco va a afectar el cambio a las situaciones producidas con la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2007, ya que no solo el criterio de los Tribunales, sino también el texto legal ampara que únicamente el beneficio generado en una actividad económica es susceptible de la dotación. Por tanto, hasta la fecha en la que se produzca la modificación legal solicitada, la situación será exactamente la misma que ahora, si bien a partir de 1 de enero de 2007 pocas son las empresas que han dotado la RIC con ingresos financieros o plusvalías generadas por la venta de activos financieros o no afectos a una actividad económica, ya que la normativa aplicable lo impide.
- 3º. Con la introducción del nuevo párrafo tercero en el art. 27.2: *La vinculación de los beneficios con que se dote la reserva a una actividad económica se presumirá siempre que, en los cinco años siguientes*

a la dotación, la entidad de que se trate hubiera creado, mantenido o incrementado su plantilla de personal, en los términos establecidos en el apartado 4 B de este artículo; nos encontramos con dos párrafos en conflicto temporal: por un lado, el primer párrafo, que considera sin más que los beneficios son los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de elementos afectos a las mismas —exigencia que ha de cumplirse en el momento de la dotación— y por otro, el nuevo párrafo tercero, que presume que los beneficios destinados a la dotación están vinculados a una actividad económica —en este caso futura— si las inversiones han creado, mantenido o incrementado la plantilla. Este conflicto temporal se manifiesta de pleno a la hora de comprobar por la Inspección la dotación, cuyo derecho prescribe a los cuatro años, quedando en suspense su bondad hasta que hayan pasado los cinco años de materialización. No creo que sea conveniente tanta dilación.

- 4º. Sin ser el conflicto temporal antes explicado veo otro problema grave, ya que el primer párrafo cuenta ya con el apoyo total de los Tribunales, que a mi entender seguirán aplicando el criterio manifestado en todas sus sentencias.
- 5º. Finalmente, dado que en mi opinión el cambio legal no va a interpretarse como una aclaración legal, sino como una novedad legislativa, con sus correspondientes efectos solo a partir de la publicación del cambio propuesto; que existe un conflicto temporal entre el momento inicial de la dotación y el cumplimiento futuro de las circunstancias que la consolidan (al menos, mantenimiento de empleo), y que existe una jurisprudencia consolidada respecto a qué beneficio puede destinarse a la RIC, creo mejor abordar la consecución del objetivo pretendido con otra redacción del primer párrafo del art. 27.2.

En este sentido, mi propuesta es justificar el cambio legal no solo en la permanente conflictividad en la aplicación del incentivo, sino también en la necesidad de incrementar las inversiones en Canarias con el compromiso del empresario de efectuarlas, que en la actualidad solo se consigue con la dotación de la RIC. Entre mayor es el compromiso, mayores serán las inversiones que se realicen, por lo que hay que dar cabida a cualquier beneficio que obtenga una sociedad mercantil o un empresario individual, háyase obtenido o no en una actividad económica o en la transmisión de un activo afecto o no a una actividad económica. En síntesis, que se dé marcha atrás al cambio efectuado en la reforma de diciembre de 2006 restringiendo el beneficio susceptible de la dotación y se consolide la idea inicial que teníamos en la lectura del texto del art. 27 vigente hasta el 31 de diciembre de 2006: que cualquier beneficio obtenido en Canarias es susceptible de la dotación RIC. Como así no lo han interpretado los Tribunales, el cambio legal es necesario.

Sugiero entonces la redacción de un nuevo párrafo segundo del art. 27.2 que sustituya al actual, y los cambios oportunos en el Reglamento de la Ley 19/1994. Un posible texto es el siguiente, siendo consciente que es necesario un mayor debate al respecto:

A estos efectos se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de cualquier actividad realizada, con independencia de que derive de una actividad económica o no, y de la transmisión de elementos patrimoniales afectos o no a una actividad económica.

4. Conclusiones

Termino esta crónica extrayendo las principales conclusiones a las que he llegado en cada una de las materias analizadas:

Primera:

La interpretación restrictiva sobre los beneficios susceptibles de la dotación RIC efectuada en su día por la Administración tributaria y corroborada por el Informe de la Comisión de expertos de diciembre de 2000 ha ido venciendo poco a poco todas las instancias judiciales y en 2011 el TS la ha ratificado. Con anterioridad, en diciembre de 2006, el propio legislador incorporó dicho criterio restrictivo a la normativa RIC, de tal forma que solo los beneficios obtenidos en una actividad económica o las plusvalías generadas por activos afectos a actividades económicas son susceptibles de la dotación. En ningún caso, desde el punto de vista fiscal y relacionado con la RIC, se entiende por los Tribunales que las acciones están afectas a una actividad económica.

Segunda:

Este criterio restrictivo respecto a las acciones en particular, y en general sobre el beneficio susceptible de la dotación, no solo se aleja de la práctica empresarial de efectuar negocios en el s. XXI a través de las participación en el capital de sociedades, sino que además debilita y minimiza el compromiso de inversión de los empresarios en una época de recesión económica, en la que Canarias necesita inversión para generar puestos de trabajo.

Tercera:

Después de más de diecisiete años en la aplicación de la RIC, el criterio de los Tribunales respecto a la consideración de la actividad de alquileres como actividad económica y el cumplimiento de los requisitos de local y empleado afectos a dicha actividad no es aún clarificador, si bien va concretándose en torno al criterio en su día expresado por el TEARC de que los requisitos constituyen una presunción *iuris tantum*; es decir, que el cumplimiento de los requisitos del art. 25.2 no es una *condictio sine qua non* para demostrar la realización de una actividad económica. Puede demostrarse dicha actividad sin el cumplimiento de los requisitos y viceversa, puede demostrarse que no hay actividad con el cumplimiento de dichos requisitos; y

Cuarta:

La proposición no de ley aprobada por el Parlamento canario para modificar el beneficio susceptible de la dotación RIC y la materialización de las dotaciones a través de otras empresas del grupo empresarial tiene el importante valor de la unanimidad lograda; pero en el caso de los beneficios y su acreditación futura con la creación o mantenimiento de empleo de las inversiones realizadas no creo que la redacción propuesta

En los casos de tributación consolidada es cada sociedad individual, y no el grupo en su conjunto, la que, partiendo de su beneficio independiente, puede dotar la RIC, siendo ella quien, en consecuencia, debe contabilizar la reserva dotada y quien queda obligada a materializarla.

sea suficiente para terminar con la conflictividad tributaria, debiéndose profundizar en la determinación de que todo beneficio obtenido en Canarias sea susceptible de la dotación. Es una forma clara de incrementar el compromiso de inversión en Canarias de los empresarios en un momento en que las Administraciones públicas no pueden endeudarse para generar inversión.

Monte Lentiscal, 15 de enero de 2012

