

# COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

## PLAZO DE MATERIALIZACIÓN Y PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EN LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

(COMENTARIO A LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 23 DE DICIEMBRE DE 2009)

**VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

### SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los hechos.
- III. Una alegación relevante: ejercicio objeto de comprobación, fin del plazo de materialización y prescripción.
- IV. El plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias.
- V. El plazo de prescripción del derecho a liquidar el ejercicio de incumplimiento del requisito de la materialización.
- VI. El inicio el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar el ejercicio de incumplimiento del requisito de materialización.
- VII. El incumplimiento del requisito de la contabilidad inicial de la RIC: ¿relevancia de la prescripción del derecho a liquidar del ejercicio de la dotación?
- VIII. A modo de conclusión.

## I. INTRODUCCIÓN

Una de las cuestiones analizadas en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, rec. Núm. 49/2009, ponente D. Javier Eugenio López Candela)<sup>1</sup> es la relativa al cómputo del plazo de prescripción aplicable en los supuestos de incumplimiento del requisito de la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC), lo que se conecta con el propio plazo para materializar la RIC dotada, previsto en el art. 27 de la Ley 19/1994.

De todos modos, esta conexión entre el plazo de dotación de la RIC y el plazo de prescripción aplicable, que en verdad existe, no es tan directa como parece mostrarse, sin embargo, en esta sentencia: el plazo de prescripción aplicable en los supuestos de incumplimiento del requisito de la materialización de la RIC no comienza cuando finaliza el plazo para materializar la RIC dotada, lo que, por el contrario, parece sostenerse por la Audiencia Nacional en esta sentencia de diciembre de 2009.

Esto es lo que ha motivado en gran medida que detengamos nuestra atención en ella. Aunque la misma trascendencia práctica y teórica del tema de la prescripción, también en el ámbito de este beneficio fiscal del régimen especial canario, ya sería razón suficiente para analizar esta cuestión. Así lo haremos, aunque sólo sea

a modo de primera aproximación al hilo de lo dispuesto en esta sentencia.

Situemos previamente al lector, no obstante, en los hechos que están detrás de lo resuelto por la Audiencia Nacional.

## II. LOS HECHOS

Un registrador de la propiedad incluyó en sus autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 1999 y 2000 sendas deducciones en concepto de Reserva para Inversiones en Canarias al haber destinado a la RIC determinados rendimientos netos de su explotación. En concreto, en el ejercicio 1999 dotó una RIC por importe de 450.759,08 euros y practicó una deducción en la cuota íntegra de 211.190,63 euros. Por su parte, en el ejercicio 2000, la dotación a la RIC ascendió a 288.485,81 y deducción en la cuota íntegra practicada fue de 133.886,26 euros. Con posterioridad, este registrador materializó parte de las reservas dotadas a través de la suscripción de participaciones en dos sociedades, una constituida en junio de 2001, y otra que se constituyó en julio de 2002.

El 6 de septiembre de 2006 se inicia un procedimiento de inspección, en el que tras la realización de ciertas actuaciones se llega a la extensión de un acta de disconformidad el 29 de junio de 2007 por el IRPF, ejercicios 2003-2004, en la que se determina una cuota tributaria a ingresar de 298.912,54, además de los correspon-

<sup>1</sup> Referencia La Ley núm. 249813/2009.

dientes intereses de demora. El origen de la regularización inspectora estaba en que la Inspección entendió que las sociedades antes mencionadas en cuyas participaciones se materializó parte de las dotaciones de la RIC de los ejercicios 1999 y 2000 no desarrollaron actividad económica alguna.

Una vez finalizado el correspondiente plazo de alegaciones posterior al acta de disconformidad, sin que se presentara ninguna por parte del obligado tributario, el Inspector Jefe dicta el 31 de agosto de 2007 la liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta, que es notificada a aquél el 3 de septiembre. Esta liquidación es impugnada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestima la reclamación en su resolución de 26 de marzo de 2009, que es lo que constituye objeto de impugnación en el recurso contencioso-administrativo resuelto por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2009.

### **III. UNA ALEGACIÓN RELEVANTE: EJERCICIO OBJETO DE COMPROBACIÓN, FIN DEL PLAZO DE MATERIALIZACIÓN Y PRESCRIPCIÓN**

El recurrente alegaba, como primer motivo de impugnación, que la Administración tributaria debía haber comprobado los ejercicios 2002 y 2003 y no los ejercicios 2003 y 2004, tal como había

efectuado. Esto estaría motivado, según señalaba el actor en su demanda, en que al tratarse de una RIC dotada con cargo a los beneficios derivados de los ejercicios 1999 y 2000, el plazo de finalización de las inversiones terminaría en los años 2002 y 2003. Lo que tenía una especial relevancia, en su opinión, porque como consecuencia de lo anterior, el ejercicio 2002 estaría prescrito (FJ. 3º).

Con lo anterior, el recurrente ponía de manifiesto la relevancia que tiene el fin del plazo de materialización de la RIC, en los supuestos en los que se entiende que es el requisito de materialización el que se ha incumplido, en relación con las actuaciones administrativas que tienen por objeto comprobar el cumplimiento o incumplimiento de aquel requisito. Puesto que es el momento en el que se considera producido el incumplimiento del requisito de la materialización de la RIC, que según la opinión más extendida es cuando finaliza el plazo previsto por el art. 27 de la Ley 19/1994 para materializar aquélla<sup>2</sup>, el que determina directamente el ejercicio impositivo que habrá de ser incluido como objeto del procedimiento de comprobación tendente a comprobar el requisito de la materialización, así como también el ejercicio impositivo respecto al cual en el momento de inicio de dicho procedimiento de comprobación no puede haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidar<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> S. Miranda Calderín, *La planificación de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Hacienda Canaria-DAR, Madrid, 2005, págs. 473-474; V. M. Sánchez Blázquez., *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson-Aranzadi, Hacienda Canaria, Cizur Menor, 2008, págs. 87 y ss.

<sup>3</sup> V. M. Sánchez Blázquez., *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canaria*, cit., págs. 92-93.

#### IV. EL PLAZO DE MATERIALIZACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

La alegación del recurrente de que el plazo de materialización de las inversiones terminaría en los años 2002 y 2003 y no en los años 2003 y 2004 como había entendido, por el contrario, la Inspección, pone de relieve las dudas que se han suscitado en torno al cómputo del plazo de materialización.

El art. 27 de la Ley 19/1994, tanto en su redacción originaria como en la actual, prevé al respecto que *"Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de algunas de las siguientes inversiones (...)"* (apartado 4).

La interpretación que finalmente ha prevalecido en la doctrina administrativa y jurisprudencia es la que entiende que el plazo de tres años previsto por la Ley debe computarse desde la fecha del devengo del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), esto es, desde el 31 de diciembre en el supuesto más común, pero correspondiente al ejercicio en el que real y materialmente se lleva a cabo la dotación de la RIC. Y el ejercicio en el que de modo real y material se

dota la RIC no es el ejercicio a cargo de cuyos beneficios se realiza la dotación de la RIC, sino el ejercicio siguiente<sup>4</sup>. Como se señala en esta misma sentencia, aunque a otros efectos, es *"el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio el adecuado para conocer, y por tanto contabilizar, si ha habido o no beneficios"* (FJ. 4º).

De este modo, centrándonos en el supuesto controvertido, la dotación de la RIC a cargo de los beneficios del ejercicio 1999 no se hace hasta el ejercicio 2000, que es cuando, en el supuesto de las entidades sujetas al IS, el órgano social correspondiente toma el acuerdo de distribución del resultado del ejercicio, decidiendo destinar a la RIC la cantidad de que se trate. Por lo tanto, el plazo de tres años previsto por el art. 27 de la Ley 19/1994 para materializar la RIC del ejercicio 1999 comenzaría a computarse desde el 31 de diciembre del año 2000, por lo que finalizaría el 31 de diciembre de 2003.

Desde esta perspectiva, la actuación de la Administración Tributaria en el supuesto objeto de enjuiciamiento, al comprobar los ejercicios 2003 y 2004 en relación con el incumplimiento del requisito de la materialización de las RIC dotadas de los ejercicios 1999 y 2000, fue totalmente correcta, a pesar de lo alegado por el recurrente. Es cierto que hubo en su momento alguna opinión que situaba el final del cómputo del plazo de materialización un año antes, en la línea defendida por el recurrente. A ello

<sup>4</sup> Puede verse al respecto Miranda Calderín, *La planificación de la Reserva para Inversiones en Canarias*, cit., págs. 207 y ss.

parece referirse la Audiencia Nacional cuando desestima la alegación del recurrente *"con independencia de los precedentes administrativos, económico-administrativos o de otros Tribunales que cita la demanda (aunque la consulta de la DGT de 11. 4. 1995 sigue la tesis del recurrente), que no vinculan a esta Sala"* (FJ. 4º). Pero como decíamos la tesis que ha prevalecido en la doctrina administrativa y jurisprudencia es la que aplicó la Inspección de los Tributos en el supuesto enjuiciado.

De todas formas, no queda clara del todo la posición de la Audiencia Nacional en esta sentencia en relación con la cuestión del plazo de materialización porque a pesar de haber señalado lo anterior, después sitúa el *"momento en que transcurre el plazo de materialización de las inversiones"* en el *"31 de diciembre de 2002 y 2003"* (FJ. 4º). Desconocemos si se trata de un simple error o no o si es únicamente la hipótesis sostenida por el recurrente como determinante de la prescripción que acoge el Tribunal a efectos de rechazar esta última, puesto que incluso computando el plazo de materialización según lo defendido por el recurrente no podía concluirse que el ejercicio 2002 estuviera prescrito: el procedimiento de inspección comenzó el 6 de septiembre de 2006, por lo que entonces no se habría consumado aún un plazo de prescripción de cuatro años iniciado el 31 de diciembre de 2002.

**V. EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR EL EJERCICIO DE INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE LA MATERIALIZACIÓN**

En cualquier caso, si el recurrente defendía que la Administración Tributaria debió comprobar los ejercicios 2002 y 2003, al ser el 31 de diciembre de cada uno de estos dos años el momento en el que finalizaba el plazo de materialización de las RIC dotadas de los ejercicios 1999 y 2000, era fundamentalmente porque de este modo podía sostener, al menos en su opinión, que el ejercicio 2002 estaría prescrito. Acudía así el recurrente a la conexión a que hacíamos referencia con anterioridad entre el plazo de materialización y el plazo de prescripción relevante en los supuestos de incumplimiento del requisito de materialización.

Sin embargo, esta conexión entre el plazo de dotación de la RIC y el plazo de prescripción aplicable, que en verdad existe, y como señalamos antes, no es tan directa como parece mostrarse en esta sentencia. Puesto que el plazo de prescripción aplicable en los supuestos de incumplimiento del requisito de la materialización de la RIC no comienza cuando finaliza el plazo para materializar la RIC dotada. Esto, por el contrario, parece sostenerse por la Audiencia Nacional en esta sentencia de 23 de diciembre de 2009.

En este sentido, el Tribunal rechaza la prescripción del ejercicio 2002 defendida por la recurrente *"pues si la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria nace a partir del momento en que transcurre el plazo de materialización de las inversiones, y esto ocurre precisamente a fecha 31 de diciembre de 2002 y 2003 -plazo en el no habían concluido*

todavía las materializaciones, el inicio de las actuaciones de comprobación en fecha 6 septiembre del año 2006 ha interrumpido el mencionado plazo, sin que ha transcurrido el de cuatro años previsto en los artículos 64 a y 66. 1 a de la Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre de 1963 de aplicación al caso" (FJ. 4º).

La Audiencia Nacional, de este modo, identifica con gran precisión el plazo de prescripción relevante en los supuestos de incumplimiento del requisito de materialización de la RIC: el llamado plazo de prescripción del derecho a liquidar del art. 64 a) de la LGT de 1963, que es de cuatro años y que en realidad es el plazo de prescripción de la obligación tributaria principal por inactividad en la liquidación tributaria<sup>5</sup>. Esto está perfectamente justificado porque en el supuesto de que se incumpla el requisito de la materialización de la RIC, al igual que sucede en los casos de incumplimiento del resto de requisitos futuros a que se condiciona la primera aplicación provisional

de este beneficio fiscal en la autoliquidación del sujeto pasivo, el art. 27 de la Ley 19/1994 prevé consecuencias materiales de carácter liquidatorio en el ejercicio de incumplimiento, que traerán consigo un incremento de la deuda tributaria de dicho ejercicio o, en su caso, una disminución de la cantidad a compensar o devolver correspondiente. Sin perjuicio de que este art. 27 prevea también, con una mayor o menor claridad, que estas consecuencias materiales de carácter liquidatorio en el ejercicio de incumplimiento habrán de ser determinadas por el propio sujeto pasivo en la autoliquidación de dicho ejercicio<sup>6</sup>.

Por tanto, ante alguno de aquellos incumplimientos de requisitos futuros del beneficio fiscal de la RIC que supone su pérdida, el sujeto pasivo debe autoliquidar la mayor deuda tributaria en el ejercicio de incumplimiento, además de los correspondientes intereses de demora. Y en el caso de que el sujeto pasivo no cumpla esa obligación de autoliquidar regularizando el

<sup>5</sup> V. M. Sánchez Blázquez, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, Madrid, 2007, págs. 43 y ss.

<sup>6</sup> En este sentido, disponía el apartado 8 del originario art. 27 de la Ley 19/1994: "La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.

*Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible".* Y el actual apartado 16 del art. 27 dispone: "La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas en el apartado 4 de este artículo, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, salvo los contenidos en sus apartados 3, 10 y 13, dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.

*En el caso del incumplimiento de la obligación del ejercicio de la opción de compra prevista en los contratos de arrendamiento financiero, la integración en la base imponible tendrá lugar en el ejercicio en el que contractualmente estuviera previsto que ésta debiera haberse ejercitado.*

Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo".

beneficio fiscal perdido, o la cumpla de modo incorrecto, es la Administración Tributaria la que deberá llevarlo a cabo, a través de las correspondientes actuaciones comprobadoras y liquidadoras. En consecuencia, el silencio del sujeto pasivo y de la Administración Tributaria por más de cuatro años determinante de la prescripción en estos supuestos es el que se produce en el ámbito de la liquidación tributaria, por lo que estamos en la denominada prescripción del derecho a liquidar, como señala con acierto la Audiencia Nacional en esta sentencia.

#### **VI. EL INICIO DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR EL EJERCICIO DE INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE LA MATERIALIZACIÓN**

La Audiencia Nacional, sin embargo, no sitúa correctamente, en nuestra opinión, el momento de inicio del cómputo de dicho plazo de prescripción. Porque para el Tribunal el momento inicial del cómputo del plazo de prescripción de *"la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria"* es el *"momento en que transcurre el plazo de materialización de las inversiones"*, lo que ocurre en el supuesto enjuiciado

*"a fecha 31 de diciembre de 2002 y 2003"*. Lo que parece justificar en que es a partir de dicho momento cuando *"nace"* aquella *"acción de la Administración para determinar la deuda tributaria"*.

Con esta precisión la Audiencia Nacional se hace eco de aquella teoría que sitúa el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones o de los derechos en el momento en que dichas acciones o derechos nacen. Es decir, de este modo hace recepción de la teoría de la *"actio nata"*. Sin embargo, para fundamentar esta afirmación omite el Tribunal cualquier justificación adicional que podría haber estado en un determinado precepto normativo, lo cual es especialmente necesario en el ámbito tributario por exigencias del principio de legalidad y de reserva de ley. Ante la ausencia de una previsión específica para la RIC, a diferencia de lo que sucede en la regulación normativa de otros beneficios fiscales condicionales<sup>7</sup>, este precepto normativo podría haber sido el art. 1969 del Código Civil que es precisamente donde se recoge la teoría de la *"actio nata"*: *"El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no hay disposición especial que otra determine, se contará desde el día en que pudiera ejercitarse"*.

<sup>7</sup> Uno de estos supuestos lo constituía el art. 25 de la Ley 19/1994, en una redacción anterior a la actualmente vigente, fruto de la reforma de finales de 2006, en relación con las exenciones por adquisición de bienes de inversión, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto General Indirecto Canario. Puesto de acuerdo a lo dispuesto en su apartado 4, el incumplimiento de los requisitos a que se condicionan estos beneficios fiscales *"determinará la improcedencia de las exenciones previstas en el presente artículo, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comenzando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos"*.

Sin embargo, el recurso al Código Civil para fijar el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar, aunque sea en un supuesto peculiar como es éste de los casos de incumplimiento del requisito de la materialización de la RIC, sólo es posible si en la normativa estrictamente tributaria no existe regulación aplicable alguna, es decir, cuando en dicha normativa tributaria existe una laguna. Así lo exigen las previsiones generales sobre fuentes normativas de la LGT (art. 7. 2 de la LGT)<sup>8</sup>. Y esta laguna no existe, en nuestra opinión, porque la LGT, tanto la de 1963 aplicable al caso como la de 2003, sí prevé expresamente cual es el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar: cuando finaliza el plazo de declaración o autoliquidación (art. 65 de la LGT de 1963 y 67 de la LGT de 2003). Téngase en cuenta que el que esta previsión de la LGT sea aplicable a estos supuestos de incumplimiento del requisito de materialización de la RIC, al igual que sucede con los casos de incumplimiento del resto de requisitos futuros de este beneficio fiscal, se justifica en que para ellos sí se prevé un plazo de declaración o autoliquidación: el plazo de presentación de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento en el que el sujeto pasivo debe regularizar la RIC perdida. El final de dicho plazo de autoliquidación, por tanto, marcaría el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar<sup>9</sup>.

## VII. EL INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE LA CONTABILIZACIÓN INICIAL DE LA RIC: ¿RELEVANCIA DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR DEL EJERCICIO DE LA DOTACIÓN?

La Audiencia Nacional también señala que *“igualmente no resulta relevante el hecho de que el actor haya realizado una irregularidad contable al no haber contabilizado en los ejercicios 2000 y 2001 las dotaciones realizadas por ser el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio el adecuado para conocer, y por tanto contabilizar, si ha habido o no beneficios”* (FJ. 4º).

No conocemos qué fue exactamente lo alegado por el recurrente en relación con esta cuestión y si en estas alegaciones, de modo más concreto, se sostenía una posible prescripción de alguno de los ejercicios en los que se aplicó el beneficio fiscal, los ejercicios 1999 y 2000. Puesto que lo únicos datos que tenemos sobre esta argumentación son la postura que parece defender la Audiencia Nacional al respecto que es, por un lado, que *“la contabilización hecha por el actor ha operado en los ejercicios 1999 y 2000”* y, por otro, que no se ha producido la prescripción porque la prescripción relevante sería la relativa a la materialización, en los términos que vimos con anterioridad.

<sup>8</sup> *“Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”*.

<sup>9</sup> V. M. Sánchez Blázquez, *“La prescripción: cuestiones cerradas y abiertas sobre el inicio de su cómputo en los derechos a liquidar y a exigir el pago”*, en *Hacienda Canaria*, núm. 10 (especial), págs. 163-164.

De todos modos, lo que sí parece claro ante la mención realizada en la sentencia es que el recurrente alegó *“una irregularidad contable al no haber contabilizado en los ejercicios 2000 y 2001”*. Lo que parece referirse, además, a la primera contabilización de la RIC, que es lo que justifica que se haga referencia a que es *“el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio el adecuado para conocer, y por tanto contabilizar, si ha habido o no beneficios”*. Si esto es así, se habría podido producir también, al menos esto es lo que alega el recurrente, el incumplimiento del requisito de la contabilización de la RIC. Es decir, el requisito previsto en el art. 27. 3 de la Ley 19/1994 de que *“La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado (...)”*.

En la medida en la cual pueda sostenerse que la primera contabilización de la RIC deba efectuarse con anterioridad a la presentación de la autoliquidación del IS o del IRPF, al menos con carácter general<sup>10</sup>, la alegación de el incumplimiento de este requisito, además del de la materialización finalmente regularizada por la Administración Tributaria, plantea una interesante problemática en relación con la prescripción en la RIC.

Nos estamos refiriendo a la problemática que se genera en aquellos supuestos

en los que se han producido incumplimientos anteriores a aquel que es efectivamente comprobado y regularizado por la Administración tributaria y el ejercicio o ejercicios en que se han producido aquellos incumplimientos previos están prescritos.

Esto podría ocurrir en relación con el mismo requisito que debe cumplirse durante un determinado período de tiempo: pensemos, por ejemplo, en el debido mantenimiento en funcionamiento del bien objeto de materialización, que dejó de producirse en un determinado ejercicio, que puede haber prescrito (el bien se transmitió o arrendó o se ha producido el cese en la actividad económica), y que debe continuarse en otro u otros ejercicios posteriores, en relación con los cuales podría no haberse consumado aún la prescripción.

Pero también podría plantearse aquella problemática en relación con dos grupos de requisitos distintos: sería el caso, entre otros supuestos, de que hubiera prescrito el ejercicio en el que se aplicó el beneficio fiscal, habiendo existido un incumplimiento de alguno de los requisitos de la dotación, y no se hubiera consumado la prescripción en relación con el requisito de materialización.

Se trata ésta de una problemática que requiere un estudio más detenido, que aquí no puede llevarse a cabo, pero en relación

<sup>10</sup> Este es el criterio que siguen, entre otros, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, en Resoluciones de 29 de octubre (reclam. núm. 38/1559/2001) y de 26 de noviembre (reclam. núm. 38/807/2001) de 2002, de 24 de febrero (reclam. núm. 38/1106/2001) y tres de 27 de febrero de 2003 (reclam. núm. 38/1734/2001, 38/1735/2001, 38/1743/2002), y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de Santa Cruz de Tenerife), en Sentencias de 29 de octubre de 2004 (ponente D. Ángel Acevedo Campos) y de 18 de enero y de 26 de abril de 2005 (en ambas es ponente D<sup>a</sup> María Pilar Alonso Sotorrio).

con la cual se han dado ya algunas respuestas por la doctrina económico-administrativa y jurisprudencia. Pondremos aquí un par de ejemplos.

En el supuesto enjuiciado por la Resolución del TEAR de Canarias de 31 de enero de 2003<sup>11</sup>, el recurrente alegaba que *“al estar prescrito el ejercicio 1994 y ser la dotación incorrecta, según criterio seguido por la Inspección, no se puede entrar en la correcta materialización de la dotación efectuada”*. El TEAR, sin embargo, rechaza esta alegación entendiendo que al ser dos grupos de requisitos distintos la prescripción que impide la comprobación de los requisitos de la dotación no puede evitar la comprobación de los requisitos de la materialización en tanto que se esté ante un ejercicio no prescrito.

*“Respecto a dicha alegación debe señalarse –afirma el TEAR– que de acuerdo con el artículo 27 de la Ley 19/1994, la RIC está sujeta al cumplimiento de una serie de requisitos contables y materiales que se proyectan en el espacio canario y en el tiempo.*

*En lo que aquí interesa, sucesivamente debe dotarse la RIC, realizarse la materialización y permanecer la misma durante los plazos señalados legalmente. Al tener que cumplirse dichos requisitos en ejercicios distintos, sobre alguno de ellos puede*

*haber operado el instituto de la prescripción cuando se inician las actuaciones inspectoras, como sucede en el presente caso respecto al ejercicio 1994, lo cual impide a la Inspección comprobar si la entidad podía en dicho ejercicio dotar o no la RIC limitándose a verificar si se cumplían en ejercicios posteriores, no prescritos, los restantes requisitos, concretamente en el de 1998 la correcta materialización, forma ésta de actuar conforme a derecho” (FJ. 3º).*

Un criterio distinto, sin embargo, se sigue por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de Santa Cruz de Tenerife) de 22 de febrero de 2005<sup>12</sup>, si bien en relación con un mismo requisito, en concreto, el de la contabilización de la RIC, que debe mantenerse durante un determinado período de tiempo. De este modo, el Tribunal canario entendió inadmisibles una liquidación del ejercicio 1996 que regularizó la reserva dotada a cargo de los beneficios del ejercicio 1994 por el incumplimiento del requisito de la contabilización en ese ejercicio 1996, desde la perspectiva del mandato del art. 27 de que no se disponga la reserva hasta que no finalice el plazo de mantenimiento en funcionamiento de las inversiones. A pesar de que la Inspección alegó que también en el ejercicio 1996 se habría producido un incumplimiento puesto que la contabilización de la reserva debía mantenerse, el Tribunal de Justicia de Canarias entendió que al ser el ejercicio

<sup>11</sup> Reclam. núm. 35/11618/01, 35/02080/02 y 35/0208/02, recogida en *Resoluciones sobre la Reserva para Inversiones en Canarias. Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, pág. 36.

<sup>12</sup> Rec. Núm. 1339/2002, ponente D<sup>a</sup> María Pilar Alonso Sotorrio (referencia en Normacef Fiscal NFJ020325).

1994 aquel en el que había de cumplirse el requisito del asiento contable, al estar prescrito, impedía la regularización administrativa respecto a un ejercicio posterior.

### VIII. A MODO DE CONCLUSIÓN

Para la Audiencia Nacional, en esta sentencia de 23 de diciembre de 2009, el plazo de prescripción aplicable en los supuestos de incumplimiento del requisito de la materialización de la RIC, que es, como bien precisa el Tribunal, el de la denominada prescripción de la acción o del derecho a liquidar, comienza cuando finaliza el plazo para materializar la RIC dotada, al ser entonces cuando nace dicha acción.

Sin embargo, esta forma de entender la teoría de la "*actio nata*" a la hora de fijar el comienzo del plazo de prescripción, de acuerdo a la regulación positiva hoy vigente, sólo podría tener su base en la aplicación del art. 1969 del Código Civil, pero

éste es únicamente aplicable en defecto de normativa tributaria específica, dado el carácter supletorio de las disposiciones del Derecho común (art. 7. 2 de la LGT). Y esta normativa tributaria específica sí existe: el art. 65 de la LGT de 1963 y el art. 67 de la LGT de 2003, que sitúan el momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar al final del plazo de declaración o autoliquidación, que en estos casos de incumplimiento del requisito de la materialización, al igual que en los de incumplimiento de cualquiera otro de los requisitos futuros de la RIC, se refiere al de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, en el que el sujeto pasivo debe regularizar el beneficio fiscal perdido. El correcto cumplimiento de esta obligación de autoliquidar por parte del sujeto pasivo podrá ser comprobado por la Administración Tributaria en el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a liquidar computado desde el fin del plazo previsto para presentar dicha autoliquidación.

# ANEXO

## FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 23 DE DICIEMBRE DE 2009 (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN 4ª)

Ponente: Ilmo. Sr. D. Javier Eugenio López Candela

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la desestimación presunta y después expresa, del Tribunal Económico-Administrativo Central, que resuelve en fecha 26 de marzo de 2009, y desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta en fecha 3 de octubre de 2.007 en relación con la liquidación de fecha 31 de agosto de 2.007 por IRPF, ejercicios 2003-2004, correspondiendo 298.912,54€ a cuota, 42.428,90€ por intereses de demora, y 66,428,90€ por recargo girado conforme al art.27.2 de la LGT .

**SEGUNDO.-** Son hechos acreditados en autos que constan documentalmente en el expediente administrativo o son reconocidos por las partes, sin perjuicio de lo que se exponga en ulteriores fundamentos jurídicos, que la Inspección de Tributos de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en Canarias incoó al reclamante el 29.6.2007 acta de disconformidad NUM001 por IRPF, ejercicios 2.003-2004, cuantía de 407.845,17 €.

Del cuerpo de la mencionada Acta 71327795, y del informe ampliatorio se deduce que el actor desarrolló su actividad profesional como Registrador de la Propiedad, estando dada de alta en el IAE (epígrafe 734). E igualmente que en las declaraciones por IRPF de los ejercicios de 1999 y 2000 practicó deducciones en cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones en Canarias. En el ejercicio 1999 dotó reserva por importe de 450.759,08€, practicando una deducción en cuota íntegra de 211.190,63€, y en el ejercicio 2.000 dotó una reserva RIC por importe de 288.485,81€, practicando igual deducción a la anterior por 133.886,26€. El recurrente materializó parte de las reservas dotadas mediante suscripción de participaciones en dos sociedades, (E) SL y (J) SL.

La sociedad (E) SL se constituyó en junio de 2.001, teniendo por objeto social la compra, venta y arrendamiento de viviendas. Según la documental aportada al expediente, y sin perjuicio de lo que luego se indique, se deduce que desde su constitución ha realizado la adquisición de

dos inmuebles y la cesión de uno de ellos con fines de aprovechamiento turístico por parte de un tercero. Aunque dicha actividad está de alta en IAE para la actividad de promoción no ha desarrollado actividades de promoción; carece de local para el ejercicio de dicha actividad y cuenta con un trabajador, (...), hijo del actor, desde el 10.9.2004. El actor es administrador de dicha sociedad.

La sociedad (J) SL se constituyó el 11 de julio de 2.002, siendo su objeto social la compra, venta y arrendamiento de viviendas, así como la promoción inmobiliaria. La actividad de dicha sociedad en los ejercicios comprobados se ha limitado al alquiler al Decanato de Registradores de la propiedad y mercantiles de Santa Cruz de Tenerife de dos locales.

Como consecuencia de ello el actuario considera que dichas sociedades no desarrollan actividad económica en los ejercicios comprobados conforme al art.25.2 de la ley 40/1998, y en consecuencia no se ha cumplido lo dispuesto en el art.27.4.a de la ley 19/1994 del régimen fiscal de Canarias. Se procede, por tanto, a regularizar la deducción por Inversiones en Canarias practicada en los ejercicios 1.999-2000 en los ejercicios 2.003-2004, al incumplir el requisito de mantenimiento de la inversión, resultando la cuantía debida de 407.845,17€.

El interesado no presentó alegaciones a la propuesta de liquidación contenida en el acta, y el Inspector Regional en fecha 31 de agosto de 2007, dicta acuerdo de liquidación confirmatorio con la propuesta de liquidación que se contenía en el acta.

No conforme con el anterior acuerdo, notificado el 3 de septiembre de 2007, el interesado interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central mediante escrito de fecha 3 de octubre de 2007, la cual fue desestimada por resolución de TEAC de 26 de marzo de 2009, que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo en lo que luego se concrete.

**TERCERO.-** Frente a la resolución del TEAC se alza el recurrente alegando como primer motivo de impugnación que la Administración tributaria debió comprobar los ejercicios 2002-2003 y no 2003-2004, tal como se ha efectuado, toda vez que al haberse contabilizado las reservas para inversiones en los ejercicios 1999 y 2000, el plazo de finalización de las inversiones terminaría los años 2002- 2003. En consecuencia, el ejercicio de 2002 habría prescrito. Así se deduce de la lectura del artículo 27.4 de la ley 19/1994 del 6 julio de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, cuando se refiere a que "las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma en la realización de alguna de las siguientes inversiones..."

El presente recurso versa, por tanto sobre el alcance la mencionada reserva de inversiones en Canarias, sobre la cual nos hemos pronunciado en sentencias de fecha 27.9.2007, 6 de abril y 6 de mayo de 2.004, 20 de junio de 2.002, por todas, de

la Sección 2ª, y de 11 de junio de 2.008 de la Sección Cuarta. A ellas también se ha referido el TS en sentencias, entre otras, de fecha 12.12.2007, 20.12.2003 y 21.6.2003, por todas, recogándose en las mismas como doctrina que:

La Orden de 17 de diciembre de 1964 lo estableció en favor de las «sociedades y demás entidades jurídicas, cualquiera que sea la actividad a que se dediquen» y «destinen sus beneficios a la Previsión para Inversiones»; y, asimismo, en favor de «las personas físicas, en la cuota por beneficio del Impuesto Industrial, en cuanto les sea aplicable».

Por el Decreto 3313/1966 (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Rendimientos Comerciales e Industriales) se integraron la antigua «Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria» y la antigua «Contribución Industrial» en el «Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales» (denominado «Impuesto Industrial»), gravamen que se separa en dos Títulos: el Primero, que comprende la «Cuota por Licencia» (procedente de la Contribución Industrial de Comercio y Profesiones) y, el Segundo, que comprende la «Cuota por Beneficios» (dimanante de la aplicación de la Ley de Utilidades, abarcante de comerciantes o industriales individuales).

El citado Decreto 3313/1966 dedicó sus artículos 53 a 63 a la «Regulación del Fondo de Previsión para Inversiones», al igual que el Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto General sobre la Renta

de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, aprobado por el Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, dedicó sus artículos 33 a 49.

La Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias, eleva el importe de las deducciones de la base imponible por dotaciones al FPI, del 50% señalado en los artículos 34 del Decreto 3359/1967 y 52 del Decreto 3313/1966, al 90%, respecto a las dotaciones que se hagan durante los 10 años siguientes a la entrada en vigor de la propia Ley (beneficio que se aplica a las sociedades y establecimientos -y, también, a las empresas individuales, cualquiera que sea la actividad a que se dediquen- situados en Canarias y siempre que la inversión correspondiente se realice y permanezca en el archipiélago).

Es decir, se mantienen como sujetos pasivos beneficiarios de deducción: las sociedades, las entidades jurídicas y las personas físicas, sean empresas individuales o ejerzan actividad por cuenta propia, que destinen sus beneficios al FPI.

Régimen que queda ratificado por la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado (Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria), que, en su Disposición Transitoria Segunda.1 establece que «se prorroga hasta el 31 de diciembre de 1983 el Régimen del FPI previsto en el artículo 21 de la Ley 30/1972».

La Ley 20/1991, de 7 de junio, referente al IRPF y al IS, diseña un sistema de

incentivos a la Inversión en Canarias en el que, homologándose su regulación, se conserva y respeta la peculiaridad existente hasta ahora, aglutinando el IRPF y el IS, a los efectos de la regulación de la deducción por Inversiones en Canarias, disponiendo en el artículo 92.2.4 que, asimismo, dicho régimen se aplicará a las personas físicas que realicen actividades empresariales y profesionales en Canarias, con los mismos condicionantes y restricciones que establezcan las normativas del IRPF para la aplicación a los sujetos pasivos de los incentivos o estímulos a la inversión establecidos en el IS...

El mencionado art.27, en la redacción aplicable al caso, y en lo que aquí afecta dispone:

“3. La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse, en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del

sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

Tratándose de activos fijos usados, éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa.

b) La suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones locales Canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones.

A estos efectos el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de las emisiones, a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la Comunidad Autónoma de Canarias, previo informe del Comité de Inversiones Públicas.

De no existir oferta suficiente de deuda cualificada de las instituciones canarias, para cubrir la demanda para la materialización de la reserva, excepcionalmente aquélla podrá sustituirse por Deuda Pública del Estado.

c) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades domiciliadas en Canarias, que desarrollen en el archipiélago su actividad principal, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán derecho al disfrute de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto.

5. Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en el apartado a) del artículo anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Cuando se trate de los valores a los que se refieren los apartados b) y c) del citado artículo, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos.

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 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.

6. Las disminuciones de patrimonio relativas a los elementos afectos a la reser-

va para inversiones habidas con posterioridad al período de permanencia a que se refiere el apartado 5, no se integrarán en la base imponible a menos que se materialice el equivalente de su importe como una nueva dotación a la reserva para inversiones que deberá cumplir todos los requisitos previstos en esta norma.

La dotación correspondiente al importe de la disminución sufrida no dará derecho a la reducción de la base imponible prevista en el apartado 1.

7. El disfrute del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes con la deducción por inversiones y con la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15, ocho de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

8. La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.

Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible.

9. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrán como límite el 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 3 a 8 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas.

**CUARTO.-** Entrando en el examen de la primera de las alegaciones formuladas, lo cierto es que la misma ha de ser desestimada, con independencia de los precedentes administrativos, económico-administrativos o de otros Tribunales que cita la demandada (aunque la consulta de la DGT de 11.4.1995 sigue la tesis del recurrente), que no vinculan a esta Sala, como igualmente no resulta relevante el hecho de que el actor haya realizado una irregularidad contable al no haber contabilizado en los ejercicios 2000 y 2001 las dotaciones rea-

lizadas por ser el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio el adecuado para conocer, y por tanto contabilizar, si ha habido o no beneficios. Pero, lo cierto es que no puede desconocerse que la contabilización hecha por el actor ha operado en los ejercicios 1999 y 2.000. Sin embargo ello no implica la estimación del motivo formulado por la actora, pues si la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria nace a partir del momento en que transcurre el plazo de materialización de las inversiones, y esto ocurre precisamente a fecha 31 de diciembre de 2002 y 2.003 - plazo en el que no habían concluido todavía las materializaciones, el inicio de las actuaciones de comprobación en fecha 6 septiembre del año 2006 ha interrumpido el mencionado plazo, sin que ha transcurrido el de cuatro años previsto en los artículos 64.a y 66.1.a de la Ley General tributaria 230/1963 de 28 de diciembre de 1963 de aplicación al caso. Por otro lado la aplicación de este criterio no origina indefensión al recurrente, al que le resulta indiferente la imputación a uno u otro ejercicio, si no ha justificado en modo alguno, la trascendencia de tal imputación, más allá de la prescripción invocada.

**QUINTO.-** Entrando en el examen del segundo de los motivos de impugnación, centrado en la existencia o no de actividad económica en las dos sociedades en las que el recurrente suscribe participaciones, hemos de tener en cuenta lo que dispone el art.25.2 de la ley 40/1998 de 9 de diciembre, en línea con lo que exponía en el art.40.2 de la vieja ley 18/1991 de 6 de junio. Aquél precepto dispone:

“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 aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa...”

*Conforme hemos indicado en el fundamento de derecho segundo, la conclusión a la que ha de llegarse es precisamente que las dos mencionadas sociedades no*

*realizaban verdadera actividad económica.* Como correctamente se deduce del informe ampliatorio de la Inspección, bastante claro, preciso y exhaustivo, y sin que la actora haya acreditado lo contrario, siendo prueba que le incumbe, conforme al art.217.2 de la LEC 1/2000, de 7 de enero, la situación en la que se encontraban dichas sociedades en la fecha de los ejercicios examinados es la siguiente:

A/ La sociedad (E) SL ha realizado la adquisición de dos inmuebles y la cesión de uno de ellos con fines de aprovechamiento turístico por parte de un tercero. Aunque dicha actividad está de alta en IAE para la actividad de promoción no ha desarrollado actividades de promoción; carece de local para el ejercicio de dicha actividad, pues no lo es la vivienda del recurrente, y cuenta con un trabajador, (...) , hijo del actor, desde el 10.9.2004. Aún cuando admitamos que una habitación puede ser local social del inmueble sito en la calle Tenerife 106 de la Urbanización Golf Sur de San Miguel de Abona, vivienda del actor, -lo que el acta notarial tampoco ha probado, al ser muy posterior a la fecha de los hechos-, o que un contrato a tiempo parcial puede justificarse si la actividad social es muy reducida lo cierto es que conforme a lo acreditado en el expediente, en modo alguno puede hablarse de actividad económica en el sentido en que se expresa el art.1 y 3 del Código de Comercio , esto es, como equivalente de una verdadera actividad profesional de empresa de quien la ejerce habitualmente. Por otro lado, ha de rechazarse la importancia que da el actor a lo indicado en un buzón de correos de un

inmueble - que no acredita la veracidad de lo en él expresado-, pues dicho dato no puede prevalecer sobre la realidad material acreditada.

B/ La sociedad (J) SL, tiene como objeto social la compra, venta y arrendamiento de viviendas, así como la promoción inmobiliaria. Como ya hemos dicho, la actividad de promoción inmobiliaria no requiere de la concurrencia de los requisitos previstos en el art.25.2 de la mencionada ley 40/1998, pudiéndose enmarcar dentro del apartado 1º de dicho precepto (SAN 20.6.2007, recurso 149/2006 y 27.6.2007, recurso 150/2006). Pero como hemos indicado, la actividad de dicha sociedad en los ejercicios comprobados se ha limitado al alquiler al Decanato de Registradores de la propiedad y mercantiles de Santa Cruz de Tenerife de dos locales. Tiene personal empleado (G... e A...), pero no cuenta con local ocupado y habitado, como se deduce de la inspección practicada por la Agencia Tributaria el 28 de junio de 2.006, en la calle El Castillo 41, oficina 306 de Santa Cruz de Tenerife, lo que la actora no ha desvirtuado. Tampoco se deduce, por tanto la concurrencia del requisito de la habitualidad de la actividad económica, entendiéndose por tal, como lo hace la doctrina mercantilista, como el ejercicio de una actividad profesional de empresa, al que se refieren los art.1 y 3 del Código de Comercio.

*En conclusión, si no puede decirse que tales sociedades desarrollan actividades económicas, las inversiones efectuadas no responden al objeto de la mencionada reserva para inversiones en Canarias, pues*

*no puede hablarse de verdadero "esfuerzo inversor", como alude la Exposición de Motivos de la ley 19/1994 , ni de verdadero asentamiento de recursos en el Archipiélago, o de "producir el efecto dinamizador de la economía canaria" a la que se ha referido esta Sala, por lo que la regularización tributaria practicada es conforme a Derecho.*

**SEXTO.-** En consecuencia, y por todo lo expuesto, el recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado, por ser conforme a Derecho la resolución impugnada en autos, sin que se haya apreciado temeridad o mala fe a los efectos previstos en el artículo 139 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción en materia de costas procesales.

VISTOS los preceptos citados y demás normas de procedente aplicación.

#### **FALLAMOS**

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección 4ª) ha decidido:

##### **1º DESESTIMAR**

el recurso contencioso-administrativo interpuesto por (R...) representado por el Procurador Sr. (...) la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central expresada en el fundamento jurídico primero por ser la misma conforme a Derecho.

2º No hacer especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales.

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que frente a la misma cabe recurso de casación que se podrá preparar ante esta Sección en el plazo de diez días desde la fecha de su notificación, llevándose testimonio de la

misma a los autos principales.

Así por ésta nuestra sentencia de la que se llevará testimonio a los autos de su razón, lo pronunciamos mandamos y firmamos.