

# CRÓNICA DE LA RIC EN 2009

**SALVADOR MIRANDA CALDERÍN**

Economista y Doctor en Historia

Miembro de la AEDAF

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. La Audiencia Nacional (AN) y la RIC en 2009.
  - A) La AN y la actividad de alquileres
  - B) La AN y los resultados extraordinarios
  - C) La AN y las obligaciones formales
  - D) La AN y la materialización
  - E) La AN y los intereses sobre intereses (anatocismo)
  - F) La AN y la imputación de bases imponibles de sociedades transparentes
  - G) La AN y la prescripción
  - H) La AN y el régimen sancionador
  - I) Otros pronunciamientos de la AN sobre la RIC
- III. El Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC) y la RIC en 2009.
  - A) El TSJC y la dotación de la RIC
    - 1. El TSJC y los ingresos financieros
    - 2. El TSJC y la actividad de alquileres
    - 3. El TSJC y los resultados extraordinarios
  - B) El TSJC y la materialización
  - C) EL TSJC y los requisitos formales
  - D) El TSJC y la regularización de la RIC
    - 1. EL TSJC y los intereses de demora cuando no hay cuota en el ejercicio de la regularización por bases imponibles negativas
    - 2. El TSJC y los intereses sobre intereses en la regularización de la RIC
    - 3. El TSJC y la imputación de bases imponibles de sociedades transparentes a los socios

- 4. El TSJC y la prescripción de la RIC
- 5. El TSJC, los pagos fraccionados, y la responsabilidad de los administradores
- E) EL TSJC y el régimen sancionador
- IV. El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y la RIC.
  - A) El TEAC y la dotación
  - B) El TEAC y la materialización
  - C) El TEAC y las obligaciones formales
  - D) El TEAC y las operaciones de reestructuración empresarial
- V. El TEARC y la RIC en 2009.
  - A) El TEARC y la actividad de alquileres
  - B) El TEARC, las obligaciones formales, los pagos fraccionados y los procesos de reestructuración empresarial
  - C) El TEARC y los resultados extraordinarios
  - D) El TEARC y la prescripción
- VI. La DGT y la RIC en 2009.
  - A) La DGT y la dotación
  - B) La DGT y la materialización
    - 1. La DGT y las materializaciones no válidas
  - C) La DGT y los procesos de reestructuración empresarial
  - D) La DGT y la aplicación final de la RIC
- VII. La interpretación de la nueva RIC.
  - A) La dotación de la nueva RIC
    - 1. La dotación con beneficios de la actividad de alquileres
    - 2. La dotación con la venta del fondo de comercio
    - 3. La dotación con rendimientos obtenidos de comunidades de bienes
  - B) La materialización de la nueva RIC
    - 1. La confirmación de la teoría del cajón de sastre
    - 2. Las inversiones anticipadas
    - 3. La materialización en suelo
    - 4. La materialización en bienes usados
    - 5. El mantenimiento de la inversión
    - 6. La materialización en la copropiedad de inmuebles
- VIII. Conclusiones.

**Resumen del contenido:**

*En la octava Crónica de la RIC que se publica anualmente en esta revista, se explica cómo a pesar de que las dotaciones a este importante incentivo fiscal han disminuido considerablemente por los efectos de la crisis económica, la RIC sigue estando de actualidad por la interpretación que realizan los Tribunales de Justicia. Muchas de las sentencias de 2009 de la Audiencia Nacional y el TSJC corroboran el criterio de la Administración Tributaria, pero otras racionalizan la aplicación de una herramienta de política económica que necesita ya de una nueva y amplia reforma para adecuarla a la dura realidad económica de Canarias.*

**I. INTRODUCCIÓN**

Inmersos en la misma crisis económica que en 2008, que desgraciadamente continua con todos sus devastadores efectos en 2010, ha transcurrido el ejercicio 2009 para las empresas canarias. El efecto de la crisis no solo afecta a las empresas, sino también a las instituciones públicas, que ven mermados sus presupuestos de ingresos casi diariamente y que han de realizar recortes drásticos en sus aplicaciones a la sociedad. Así observamos como el sector cultural sufre los efectos del recorte de subvenciones en porcentajes comprendidos entre un 10 y un 30%. Y desgraciadamente poco o nada puede hacerse en el aspecto cuantitativo, ya que los ingresos públicos son los que son, pero sí en el aspecto cualitativo: en el que ha de debatirse no la cantidad que se asigna, sino la forma en la que asigna y a quién se asigna. Así observamos como el Gobierno, Cabildos y Ayuntamientos priman determinados proyectos que quizás no sean los más necesarios en estos momentos para la sociedad canaria, y al contrario, imposibili-

tan con sus recortes el normal funcionamiento de otras instituciones de utilidad pública en las que se encuentran buena parte de nuestras raíces históricas.

Ello nos obligará a debatir a corto plazo, entre otros asuntos, el de la asignación óptima de los recursos públicos —en los que, por supuesto, deberá priorizarse la sanidad, educación y la asistencia a los más desfavorecidos— al sector cultural, para que instituciones centenarias y de la importancia de El Museo Canario no tengan que cerrar temporalmente sus salas de lectura y documentación abiertas gratuita y eficientemente a todos los investigadores de nuestra acervo histórico.

Tampoco podemos permitirnos el continuo derroche que se produce en muchas administraciones públicas —entre ellas las corporaciones municipales—, debiendo servir la crisis económica para exigir a políticos y funcionarios un modelo de actuación más eficiente que el actual. Sencillamente no podemos permitirnos en Canarias tantas esferas administrativas que se solapan

competencias continuamente y que resultan tan poco eficaces desde el punto de vista económico.

Abordando ya el estado específico de la RIC en 2009 hemos observado cómo cada vez son menores las dotaciones que se efectúan por los empresarios y cómo existen serias dificultades para cumplir con las obligaciones de materialización asumidas. La crisis tiene indudablemente gran parte de la culpa, aunque también la falta de previsión del empresariado y la poca colaboración de la entidades financieras y la propia Administración pública.

El empresariado canario es el que tenemos, con sus virtudes y carencias, y bastante hace ahora con luchar día a día para salir adelante en unas circunstancias especialmente adversas, pero más y mejor podía haber planificado sus recursos en la época de bonanza. Las entidades financieras siguen en su línea habitual de atesorar los máximos beneficios posibles, comportamiento que no ha de ser criticable, ya que son empresas privadas, pero que sí podían haber sido obligadas por el Gobierno, ante la avalancha de fondos que se les inyectó, a colaborar un poco más con las empresas faltas de liquidez (la gran mayoría). Y finalmente, la Administración pública, que en estos dos años de crisis ha sido incapaz de planificar inversión alguna que pudiera ser financiada con la RIC, para así al menos ofrecer una alternativa de materialización a las empresas que teniendo fondos o capacidad de endeudamiento pudieran así satisfacer sus compromisos de inversión.

Buena prueba de que no toda la materialización pendiente del ejercicio 2005 ha sido invertida es la demanda tan grande que tuvo la emisión de deuda pública RIC del Cabildo de Gran Canaria. Fue la única institución que ofertó títulos para la RIC en 2009, quedándose esta vez fuera la Comunidad Autónoma de Canarias y el Cabildo de Tenerife. El resultado de tan escasa oferta fue que de cada 100 títulos emitidos se demandaron casi 300; todo lo contrario de lo que ocurrió el año 2008, en el que siguiendo el mismo ejemplo se ofertaron 100 títulos y solo se demandaron 30. ¿Comportamiento atípico de las empresas?: cierto; pero situación que podría haberse corregido sabiendo con antelación, a través de los correspondientes sondeos entre los empresarios, la demanda que existía. La consecuencia final: que una parte de los compromisos de inversión de las empresas que dotaron RIC en 2005 no ha sido correspondida, precisamente en uno de los años en que más que nunca necesitamos que se invierta en Canarias.

Centrándome ya en la materia de análisis de esta crónica, siguiendo la línea habitual de las precedentes vamos a estudiar los pronunciamientos de la Audiencia Nacional (AN), Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC), Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias (TEARC) y Dirección General de Tributos (DGT) sobre la RIC durante 2009 y algunos otros de 2008 que no comentamos en la crónica anterior. Lo haremos por materia y organismos, sacando conclusiones particulares sobre cada asunto debati-

do en cada apartado y las más generales e importantes en el apartado final.

## II. LA AUDIENCIA NACIONAL Y LA RIC EN 2009

Ya en 2008 se vio con claridad cuál era el criterio de la Audiencia Nacional respecto a las controversias jurídicas que le iban llegando en relación con la RIC, más cercano a las tesis de la Administración Tributaria que a la de los empresarios que habían aplicado este incentivo fiscal. En 2009 el criterio ha sido el mismo, pero muchos más los recursos que se analizaron en este alto tribunal. De ellos comentamos en este trabajo treinta y tres sentencias, por lo que podemos ver brevemente por materias qué es lo que ha ocurrido con los problemas tradicionales detectados en la aplicación del art. 27 de la Ley 19/1994: veintiséis sentencias de la AN han desestimado las demandas interpuestas y solo en seis se estimaron las demanda presentadas ante las resoluciones del TEAC, aunque en una séptima se rectifica la cuantiosa sanción impuesta.

En cada uno de los apartados en que dividimos este análisis comenzamos con las sentencias desfavorables al contribuyente y terminamos con las favorables.

### A) LA AN Y LA ACTIVIDAD DE ALQUILERES

Los dos asuntos más debatidos en la AN en 2009 han sido la actividad de alquileres y los resultados extraordinarios, sobre los que hemos venido explicando año tras

año las grandes discrepancias que existían con la Administración Tributaria. El resultado, a grandes rasgos, ha sido que el criterio del alto tribunal coincide plenamente con el de la Inspección, el TEAR y el TEAC.

Así, en la **sentencia AN 29-01-2009** no se admite la materialización indirecta realizada en una sociedad porque ésta invirtió en apartamentos, pero no los explotó turísticamente, sino que los alquiló a una tercera entidad, sin que en dicho alquiler concurriesen los elementos necesarios para considerarse una actividad económica (local y empleado).

En la **sentencia AN 12-02-2009** se califica de mera tenencia de bienes a la sociedad que arrienda un complejo de apartamentos sin cumplir los requisitos de local y empleado, por lo que no puede dotar la RIC. Lo mismo ocurre con la **sentencia AN 19-02-2009**, en la que una entidad recibe ingresos por alquileres de sus apartamentos, pero que son explotados por un tercero. No existe actividad económica para la AN, que añade que el principio de "unidad de explotación" no es determinante en este caso. Recordemos que bajo ese principio, un mismo edificio dedicado a la actividad turística no puede ser explotado en Canarias por más de una compañía.

El criterio de que no existe una actividad económica con los alquileres se repite también en las **sentencias AN 18-07-2009 y AN 8-10-2009**.

Sobre los requisitos de empleado y local, la **sentencia AN 2-03-2009** hace

una matización importante, al rechazar como empleado afecto a la actividad al cónyuge del administrador, que además era socia de la sociedad; y la **sentencia AN 28-05-2009** dice que no queda suficientemente probado que el local oficina se dedicara a la actividad de alquileres ni que el empleado trabajase exclusivamente para esa actividad.

Más complicada es la materia que se enjuicia en la **sentencia AN 27-04-2009**, que volveremos a comentar en otro apartado, en que la venta de un hotel en un contrato de arrendamiento y opción de compra se contabiliza en un ejercicio anterior al que estima la Inspección. La consecuencia de ello es que se rechaza la dotación de la RIC en ese primer ejercicio por no existir venta, sino alquiler, y sin que los ingresos por alquileres recibidos sirvan para la dotación porque no se realizaba el arrendamiento como actividad económica.

Sin embargo, en la **sentencia AN 3-12-2009** sí se estima que existe actividad económica con los alquileres, ya que la sociedad cuenta con un empleado y un local afectos a dicha actividad, sin que la Administración Tributaria pueda decir que en los ejercicios objeto del recurso no existía actividad económica, cuando en los dos años anteriores, con los mismos elementos de local y empleado, sí lo admitió, firmando un acta de comprobado y conforme. El motivo de la discrepancia es que la Inspección entendía que a pesar de contar con empleado y local no existía carga de trabajo para justificarlos, por lo que no era suficiente la concurrencia de esos dos

requisitos para considerar los alquileres como actividad económica.

La AN no se pronuncia sobre el hecho importante de si el cumplimiento de los requisitos de empleado y local es suficiente o no (si son requisitos de naturaleza objetivo como dice ahora el TEAC), sino que resuelve el recurso por otra causa: que en los ejercicios anteriores la propia Administración reconocía que sí existía una actividad económica.

El asesor, compañero de la AEDAF, hizo bien en explicar al Tribunal el hecho de que en años pasados se reconociese la actividad por la Inspección, porque nunca se sabe qué prueba es la que va a ser más concluyente. En este caso, vemos cómo la AN no se pronuncia sobre el hecho principal, pero sí avala la teoría del recurrente en base a las actas anteriores.

En esta misma sentencia la AN estima que el tipo aplicable a la sociedad es el reducido del 30%, que la Inspección había rechazado por no realizar actividad económica.

## **B) LA AN Y LOS RESULTADOS EXTRAORDINARIOS**

En la **sentencia AN 16-02-2009** no se admite como susceptible para la RIC el beneficio obtenido en la venta de un inmovilizado porque la sociedad no probó que realizase actividad alguna. En realidad, no desarrollaba actividad empresarial según los datos del expediente. Incluso admite la AN que existe infracción, por lo que es sancionable, a pesar de que en su momento el

TEARC admitió que no procedía la sanción, pero el Director General de Inspección recurrió ante el TEAC, que opinó que sí correspondía sancionar al contribuyente, ya que era evidente que no realizaba actividad alguna.

La plusvalía obtenida en la venta de un solar para construir un hotel no se considera apta para la RIC en la **sentencia AN 25-05-2009** porque dicho solar no estaba afecto a una actividad económica. Los mismos argumentos sirven en la misma sentencia para rechazar los beneficios obtenidos en la venta de activos financieros.

La **sentencia AN 8-06-2009** vuelve a repetir la misma conclusión anterior en la venta de una parcela en Jandía, cuyos beneficios no se consideran aptos para la RIC por no estar afecta a una actividad económica.

Dos **sentencias AN de 8 -10-2009** inciden en la misma materia. La primera respecto a la venta de activos financieros con plusvalías, que no son susceptibles de la dotación por no estar afectos a una actividad económica; y la segunda, sobre la venta de una parcela por una sociedad que es calificada como de mera tenencia de bienes por no realizar actividad económica alguna, con el mismo resultado de que no puede dotar la RIC. En ese caso, el tipo aplicable a la sociedad es el 35% y no el 30%.

En la **sentencia AN 15-10-2009** se trata de nuevo, con el mismo resultado, sobre la venta de un terreno sin que se pruebe que estaba afecto a una actividad

económica, por lo que no puede dotarse la RIC, pero si la tratamos en un párrafo aparte es porque en el texto de la sentencia se señalan una serie de medios de prueba que a juicio de la AN podría haber aportado la empresa. Es una relación que aporta luz suficiente a la hora de redactar nuevos recursos:

- que emprende determinadas actividades urbanísticas
- que propaga su actividad mediante el despliegue de publicidad
- que gestiona ante las administraciones la urbanización o construcción de los inmuebles.
- que contrata con constructoras la edificación, etc.

Sin embargo, en la **sentencia AN 16-11-2009** la empresa trata de probar que las acciones transmitidas estaban afectas a una actividad económica, ya que su titularidad le permitía acceder a determinados mercados en situaciones ventajosas, pero no lo entiende así la AN, que opina que la plusvalía obtenida tampoco es susceptible de la dotación.

Y al final del año, al igual que ocurrió con la actividad de alquileres, llega al fin una sentencia estimatoria de las pretensiones del demandante: la **sentencia AN 7-12-2009**. En el recurso, el letrado asesor, otro compañero de la AEDAF, hace una brillante exposición de la actividad realizada por la empresa en los años anteriores, cali-

ficándola como de promoción inmobiliaria, no de compraventa de inmuebles, por lo que no es necesario que concurren los elementos de local y empleado para que la actividad promocional se considere económica. Y lo prueba remontándose al pasado para explicar las diferentes urbanizaciones que ha promovido en diferentes zonas, sin que fuera necesario que contratase personal, ya que permutaba parcelas por obras de urbanización con diferentes compañías constructoras.

La AN da por buenas las pruebas aportadas y opina que efectivamente la entidad ejercía la actividad económica de promoción, por lo que las dotaciones a la RIC realizadas eran válidas.

### C) LA AN Y LAS OBLIGACIONES FORMALES

Como ya vimos en 2008, el criterio de la AN respecto a las obligaciones formales coincide con el de la Administración, salvo en alguna cuestión específica que analizaremos con más detenimiento.

La **sentencia AN 5-02-2009** considera bien rechazada la dotación de la RIC por dos motivos concretos: primero, que no se probó que se había tomado el acuerdo de dotarla; y segundo, porque se contabilizó la aplicación del saldo de pérdidas y ganancias a reservas voluntarias y no a la RIC.

En parecidos términos tenemos también la **sentencia AN 9-03-2009**, en la que se invierte adecuadamente la RIC y se crea empleo, pero en su momento la socie-

dad no la dotó correctamente, al no contabilizarla y aplicar el saldo de pérdidas y ganancias a reservas voluntarias. En el recurso se alega por parte del contribuyente que debe prevalecer el fondo sobre las formas, ya que se había invertido y creado empleo, pero la AN se muestra intransigente con el cumplimiento de las obligaciones formales del incentivo fiscal.

En la **sentencia AN 25-02-2009** se plantean las obligaciones de un comunero que dota la RIC, entre las que está la llevanza de una contabilidad individual, independiente a la de la Comunidad, por lo que en su ausencia no puede dotar la RIC. En esta misma sentencia vuelve a reincidir la AN en su criterio de que los rendimientos percibidos de una Comunidad de aguas son de capital mobiliario, no de una actividad económica, por lo que no sirven para la dotación.

A final de año se publica la **sentencia AN 9-12-2009** en la que se trata de una regularización de más de mil millones de las antiguas pesetas por no constar en la contabilidad de 1998 las dotaciones RIC de un empresario individual que en el mes de marzo de ese mismo año aportó su rama de actividad a una sociedad. Hasta cierto mes de 1997 la RIC figuraba correctamente en sus balances, pero como consecuencia de los trabajos preparatorios de la aportación de rama de actividad desaparecieron de la contabilidad.

El demandante alegó diferentes conceptos: que el año de la regularización tenía que haber sido 1997, ya que en ese año se quitaron de contabilidad las RIC dotadas,

pero que al estar prescrito no podía ser objeto de regularización; que la regularización efectuada por la Inspección era en realidad la imposición de una sanción, y que el nuevo régimen de la RIC aplica una sanción del 2% por la circunstancia regularizada, por lo que al ser más beneficioso para el contribuyente debería ser de aplicación; y por último que en la liquidación efectuada se aplicaba intereses sobre intereses.

En este apartado comentamos solo el primer concepto: si procede o no la regularización de la RIC por haber desaparecido de la contabilidad del empresario individual en 1998 las dotaciones RIC realizadas; y la AN dice que sí, que procede la regularización, que se efectúa correctamente en 1998 y no en 1997, aunque en ese año ya se había detectado el mismo defecto formal. Solo en el caso de que durante 1998 hubiesen figurado las dotaciones RIC del empresario individual, la sociedad que se beneficia de la rama de actividad se hubiese subrogado en las obligaciones de la RIC.

Sin embargo, la novedad mayor de la sentencia está en la estimación de las alegaciones efectuadas respecto a la sanción, ya que la AN dice que el contribuyente no se ha beneficiado de un incentivo que no le era aplicable, sino sencillamente que cometió una infracción contable, que debe ser calificada como simple, siendo su actuación merecedora de un sanción de 3.000 ? y no de más de quinientos millones de pesetas como le había sido impuesta.

Finalmente, la única sentencia que respecto a requisitos formales estimó total-

mente el recurso del contribuyente fue la **sentencia AN 28-05-2009**, en la que se juzga el hecho de que la empresa llevó el saldo de pérdidas y ganancias a remanentes en vez de a reservas, pero hizo constar en una subcuenta del remanente la expresión RVA 19/94, distribución resultado, permaneciendo de forma separada en los balances.

La Inspección y el TEAC habían rechazado la dotación por no figurar en una cuenta de reservas, sino de remanente, pero la AN considera que debe ser estimada la demanda porque, de una parte, se estableció la cuenta de forma separada en el balance y así figura en las cuentas anuales de 1998 y en la declaración del impuesto de 1997; y por otra, que el título es adecuado, ya que la cuenta de remanente está constituida por los beneficios no repartidos ni aplicados específicamente a ninguna otra cuenta tras la distribución de resultados, es decir, que se trata de una cuenta que forma parte de los fondos propios de la sociedad y que es perfectamente adecuada o proporcionada a la finalidad de la Ley 19/94.

Creo que el hecho que permitió a la empresa que su demanda fuese estimada fue crear la subcuenta dentro de los remanentes con la mención a la Ley 19/94, porque si no, mucho me temo que el resultado hubiese sido el mismo del TEAC.

#### **D) LA AN Y LA MATERIALIZACIÓN**

No son muchos los casos de materialización propiamente dicha que se han juzgado en la AN, por lo que englobamos en

este apartado tanto el objeto de la materialización como el plazo de la misma.

La **sentencia AN 9-03-2009** rechaza la materialización en la compra de apartamentos usados, porque no se prueba la mejora tecnológica, argumentando también que incrementar el número de apartamentos en explotación en el edificio no mejora la calidad del servicio, sino que la empeora por una mayor masificación.

En la **sentencia AN 28-05-2009** se llega a la misma conclusión respecto a que la inversión en una casa-salón y una nave industrial usadas no supone una mejora tecnológica para la empresa, a pesar del informe pericial que aporta. En esta sentencia se estudia el plazo en que las inversiones han de entrar en funcionamiento, diciendo que coincide con el de materialización, a pesar de que la ley no lo especifica.

La compra de apartamentos usados sin probarse que se ha obtenido una mejora tecnológica es objeto de la **sentencia AN 18-07-2009**, en la que AN desestima el recurso como en los casos precedentes.

La sentencia estimatoria del recurso respecto a la materialización la tenemos en el plazo de entrada en funcionamiento, en el que la **sentencia AN 17-11-2008** (sic) considera como inversión compleja las obras de construcción del Hotel El Duque en Tenerife, permitiendo que el plazo exceda de los cuatro años contemplados en la Ley. Los motivos de la complejidad son varios, teniendo en cuenta el elevado importe de la inversión y el hecho de que

la empresa no paró las obras durante el proceso de construcción y equipamiento.

### **E) LA AN Y LOS INTERESES SOBRE INTERESES (ANATOCISMO)**

Una batalla que creíamos ganada era la no aplicación de intereses sobre intereses (anatocismo) a la hora de regularizar la RIC. Tanto el TEAC como el TSJC se han pronunciado en varias resoluciones y sentencias sobre que no es posible su aplicación; pero ahora la AN siembra de nuevo la duda respecto a la regularización de la RIC antigua, ya que en dos sentencias dice que no se producen en las liquidaciones recurridas intereses sobre intereses, invocando una sentencia del TSJC de 27-1-2007. Sin embargo, afortunadamente, al final de año ratifica el criterio del TEAC de que no es posible aplicar intereses sobre intereses en la regularización de la RIC.

Las sentencias son **AN 2-03-2009**, **AN 9-03-2009** y **AN 29-06-2009**, por lo que de nuevo se había generado una fuerte discrepancia entre el criterio actual del TEAC y TSJC, que no permiten la aplicación de intereses sobre intereses en la regularización de la RIC incumplida, y la AN. La AN podría haber visto otras sentencias del TSJC al respecto, pero no lo hizo, sin que tampoco quede suficientemente claro que el criterio de la sentencia de 27-01-2007 invocada llegase a esa conclusión.

Sin embargo, en la **sentencia AN 9-12-2009** se alega por el demandante que la liquidación incurre en anatocismo, al girarse intereses de demora sobre los inte-

reses de demora calculados en el ejercicio de la regularización. Aporta la resolución del TEAC de 11-09-2008 y la AN dice con rotundidad que, efectivamente, tal forma de regularizar no es la correcta, debiendo rechazarse la aplicación de intereses sobre intereses en las regularizaciones de la RIC efectuadas en el régimen normativo anterior, ya que el nuevo —añadimos nosotros— acomoda tal cuestión a la genérica comprendida en la LGT.

#### **F) LA AN Y LA IMPUTACIÓN DE BASES IMPONIBLES DE SOCIEDADES TRANSPARENTES**

La AN ha confirmado el criterio del TSJC expresado en varias sentencias de que son correctas las imputaciones a los socios de las nuevas bases imponibles fijadas por la Inspección de Hacienda en las sociedades transparentes, aunque no sean firmes. Solo dejan de ser imputables si dichas liquidaciones están suspendidas. Así se dice con claridad en la **sentencia AN 29-10-2009**. Más confusa es la **sentencia AN 4-03-2009**, en la que se habla de suspensión por parte de los tribunales económico-administrativos o de Justicia, para al final desestimar el recuso presentado porque las liquidaciones estaban suspendidas. Esta sentencia necesita de un análisis jurídico más profundo para entender qué es lo que quiere decir la AN.

#### **G) LA AN Y LA PRESCRIPCIÓN**

En materia de la RIC siempre me han oído decir con cierto sarcasmo que este incentivo nunca prescribe, por expresar de

una forma exagerada las posibilidades de comprobación que tiene la Administración y su larga extensión temporal. Así nos lo recuerda la AN en **sentencia AN 25-05-2009**, en la que una entidad realiza una dotación improcedente en un año prescrito. En el resto de los años no prescritos la Inspección rechaza la dotación efectuada y regulariza la RIC, pero aún reconociendo que en el primer año tampoco pudo dotarla no entra en esa cuestión (precisamente porque está prescrito ese ejercicio), sino que se limita a comprobar la materialización efectuada, y al estar mal efectuada levanta la correspondiente acta tributaria.

¿Qué hubiese pasado si la empresa dice que no llegó nunca a materializar la RIC? Posiblemente se habría levantado un acta igual al finalizar el periodo de materialización: el momento de la dotación estaba prescrito, pero no el de materialización.

Sí admite la prescripción en **sentencia AN 5-02-2009** respecto a una regularización de la RIC en un ejercicio que había prescrito al pasar más de seis meses entre el acta y el acuerdo de liquidación.

En la **sentencia AN 9-12-2009**, que ya hemos comentado en varios apartados anteriores, se plantea otra cuestión relacionada con la prescripción, concretamente si al producirse el incumplimiento formal de la RIC de figurar en el pasivo del balance en 1997 (año que ya estaba prescrito), puede sin embargo, regularizarse por la Inspección en 1998, en el que tampoco figura la RIC en los balances. El planteamiento del demandante es que debería regularizarse tal cir-

cunstancia en el año en el que se produce (1997, que estaba prescrito), pero la AN dice que no, que también puede la Administración hacerlo en 1998, porque vuelve a producirse el mismo incumplimiento y ese ejercicio no estaba prescrito.

## H) LA AN Y EL RÉGIMEN SANCIONADOR

Respecto a las sanciones y la RIC hemos analizado tres sentencias en 2009. No son muchas, ya que en su día el TEARC rechazó la aplicación de sanciones en muchos casos en que se interpretaba razonablemente el art. 27. En una de estas sentencias desestima el recurso, pero sin embargo, la AN estima en dos que la conducta del contribuyente se basó en una interpretación razonable, por lo que no se le puede sancionar.

En la **sentencia AN 16-02-2009** se sanciona la conducta del contribuyente que dotó la RIC con la plusvalía obtenida en la venta de un inmovilizado sin haber realizado actividad alguna. El TEAR había dicho que no era aplicable, pero el Director del Departamento de Inspección financiera recurrió al TEAC, que dijo que sí era sancionable. La AN ratificó el criterio del TEAC.

Al contrario, en la **sentencia AN 21-5-2009** opina que la sanción no era aplicable a una entidad que materializó en activos usados y una vivienda; y en la **sentencia AN 9-7-2009** vuelve a decir que la sanción por materializar fuera de plazo no era aplicable. El TEAR había dicho lo mismo, pero el Dr. del Departamento de

Inspección financiera recurrió al TEAC, que dijo que sí era sancionable.

Con estas tres sentencias podemos hacernos una idea del criterio de la AN: en casos de dotación de la RIC por empresas inactivas o con plusvalías de elementos no afectos a una actividad económica considera que la conducta es sancionable; mientras que en los casos de materialización en activos usados o fuera de plazo, siempre que se haya invertido, estima que no es sancionable. Por supuesto que el criterio podrá ir cambiando a medida que analicemos más sentencias.

Sin embargo, en la sentencia en la que apreciamos innovación respecto al régimen sancionador aplicable es en la **sentencia AN 9-12-2009**, en la que la desaparición contable de la RIC en el balance de un empresario individual meses antes de la aportación de rama de actividad a una sociedad le supone la pérdida de los beneficios disfrutados con la dotación, más de mil millones de pesetas, y encima una sanción del 50%. La AN dice que el contribuyente no se ha beneficiado de un incentivo que no le era aplicable, ya que realmente invirtió, sino que solo cometió una infracción contable: la de eliminar la RIC de la contabilidad, que debe ser calificada como simple, siendo entonces su actuación merecedora de un sanción de 3.000€ y no de los más de quinientos millones de pesetas que se le había impuesto.

Este criterio de la AN es totalmente aplicable en mi opinión a numerosas sen-

tencias del TSJC y resoluciones del TEAC en relación con el incumplimiento de determinados requisitos formales de la RIC en el régimen vigente hasta el 31 de diciembre de 2006. Ese incumplimiento ocasiona la regularización de la RIC con la pérdida de los beneficios disfrutados —no ya con la normativa en vigor a partir del 1 de enero de 2007—, pero en el caso de ser sancionable la conducta del empresario lo será por infracción contable simple y no con la acostumbrada sanción del 50% que está imponiendo la Inspección.

### **I) OTROS PRONUNCIAMIENTOS DE LA AN SOBRE LA RIC**

Finalizamos nuestro análisis de las sentencias de la AN sobre la RIC con el breve comentario sobre otras materias en las que se ha pronunciado en una sola ocasión durante 2009.

En las **sentencias AN 19-02-2009** y **AN -05-2009** trata la AN de un tema sobre el que ya se había manifestado: que los rendimientos recibidos de las Comunidades de aguas se consideran de capital mobiliario, por lo que no sirven para dotar la RIC.

En la **sentencia AN 4-11-2009** afirma una vez más que las entidades de mera tenencia de bienes que no han realizado actividad económica no pueden dotar la RIC.

Un asunto que cada vez será más objeto de comprobación por la Inspección —sobre todo con el nuevo plan general de contabilidad— es la correcta contabilización

de operaciones puntuales que han servido o servirán para dotar la RIC. Me refiero a que ya no solo irá a comprobar la base imponible, sino también que el resultado contable haya sido bien calculado. Ejemplo en esta materia es la **sentencia AN 27-04-2009**, en el que la entidad suscribió un contrato de arrendamiento y una opción de compra a favor de otra compañía sobre un hotel que hasta ese momento explotaba. Los auditores consideraron que en un momento determinado del arrendamiento existía una clara evidencia de que la opción de compra se iba a producir (como en realidad se produjo), por lo que entendieron que la venta del hotel se producía en ese momento previo y no en el del otorgamiento de la escritura pública de venta. De esa forma, el beneficio de la venta se produjo en un ejercicio y la compraventa en documento público en el siguiente.

La Inspección rechazó la dotación a la RIC efectuada en el primer ejercicio porque entendía que en ese año no se había devengado el beneficio de la venta. El TEAC distinguió entre las figuras jurídicas de un contrato de arrendamiento con opción de compra (que sí permitía adelantar el beneficio al momento en que se considerase que se iba a producir la venta) y un contrato de arrendamiento y una opción de compra (en que no podía devengarse el beneficio hasta que se vendiera el hotel). La AN consideró que la interpretación correcta es la que había realizado la Administración Tributaria.

En este caso vemos con claridad cómo una mala contabilización del beneficio contable tiene una incidencia importante en la base imponible vía dotación de la RIC.

Con este comentario terminamos el análisis de las sentencias de la AN en relación con la RIC en 2009.

### III. EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (TSJC) y LA RIC EN 2009

La estadística de demandas estimadas en la Sala de Las Palmas del TSJC en relación con la RIC en 2009 mejora notablemente la anterior que hicimos sobre la AN. En este caso, de veintinueve sentencias analizadas, trece estimaron los recursos presentados, lo que supone un 45% de pronunciamientos a favor del contribuyente. En la Sala de Tenerife, de siete sentencias analizadas, las siete rechazaron las pretensiones de los contribuyentes.

Como hicimos con la AN, vamos a ir desglosando las sentencias TSJC por materias para analizarlas en un contexto determinado.

#### A) EL TSJC Y LA DOTACIÓN DE LA RIC

Los problemas tradicionales en relación con la dotación siguen llegando al TSJC, que va sentando un criterio cada vez más claro en relación a los ingresos financieros, resultados extraordinarios, actividad de alquileres y otras cuestiones que comentamos a continuación.

##### 1. El TSJC y los ingresos financieros

En la **sentencia TSJC LP nº 540-08** se afirma que los ingresos financieros no sirven para dotar la RIC, ya que no son rendimientos de puntas de tesorería, sin que per-

mita que los gastos financieros disminuyan el importe de la deducción, ya que la empresa no prueba suficientemente que estaban relacionados con los ingresos financieros.

A la misma conclusión sobre los ingresos financieros se llega en la **sentencia TSJC LP nº 445-09 de 4 de septiembre**, en cuya regularización la Inspección sí descontó previamente los gastos financieros. El argumento es el mismo que el anterior: que no queda probado que los ingresos forman parte de remanentes de tesorería invertidos a corto plazo.

Sin embargo, en la **sentencia TSJC LP nº 631-09 de 1 de diciembre** sí se estiman las pretensiones del contribuyente, ya que queda probado que los ingresos financieros provienen de la colocación temporal de excedentes de tesorería.

##### 2. El TSJC y la actividad de alquileres

En la **sentencia TSJC LP nº 149-09 de 27 de marzo** se estima el recurso del contribuyente porque la prohibición a personas vinculadas solo afecta a la materialización de la RIC (no a la dotación) en la actividad de alquileres, por lo que con los alquileres obtenidos de personas vinculadas puede dotarse la RIC. También se afirma que aunque la actuación de la Inspección sea parcial ha de corregirse el tipo del impuesto aplicable si le correspondía el inferior del 30%.

Sin embargo, en la **sentencia TSJC LP nº 402-09 de 24 de abril** se desestima el recurso porque los beneficios de la actividad de alquileres sin cumplir los

requisitos de local y empleado no sirven para dotar la RIC.

El criterio favorable al contribuyente se muestra de nuevo en la **sentencia TSJC LP nº 442-09 de 3 de julio**, que ya había sido manifestado en dos ocasiones en el pasado, pero hacía tiempo: que los requisitos de local y empleado no son aplicables a las sociedades que realizan una actividad económica, sino exclusivamente a las de mera tenencia de bienes. Con este criterio califica aptos para la RIC los ingresos obtenidos por el arrendamiento de una nave industrial que estuvo afecta a la actividad de la empresa, sin tener para ello un empleado y un local.

### 3. El TSJC y los resultados extraordinarios

Con la plusvalía obtenida en la venta de un solar no afecto a una actividad económica y con la obtenida en la venta de activos financieros no puede dotarse la RIC. Es la conclusión a la que llega en la **sentencia TSJC LP nº 342-09 de 19 de junio**. El mismo criterio se refleja en la **sentencia TSJC LP nº 402-09** respecto a la plusvalía obtenida en la venta de participaciones. En ese caso, incluso, se admite la sanción, ya que se vio clara la maniobra del socio de aportar las participaciones a la sociedad para que fuese ésta la que obtuviese la plusvalía y dotara la RIC.

### B) EL TSJC Y LA MATERIALIZACIÓN

Comenzamos este apartado con la sentencia **TSJC LP nº 541-08 (sic) de 7 de**

**noviembre**, en la que no se considera compleja la inversión en pisos para alquilar, por lo que el plazo de la entrada en funcionamiento es el normal de tres (cuatro) años.

Sobre la materialización en una nave usada, la **sentencia TSJC LP nº 377-09** estima el recurso del contribuyente porque la Administración se limitó a negar que existiera mejora tecnológica con su compra, pero sin combatir el informe pericial aportado por la empresa que decía lo contrario. Lo mismo ocurre en la **sentencia TSJC nº 631-09 de 1 de diciembre** con la compra de un camión *Caterpillar* usado para trasladar los áridos en una cantera, en que el demandante demuestra con un informe pericial que contribuye a la disminución de los costes, sin que sea rebatido por la Inspección.

### C) EL TSJC Y LOS REQUISITOS FORMALES

Respecto al incumplimiento de los requisitos formales señalados en el art. 27, que como he comentado en ocasiones anteriores, han sido elevados por los Tribunales a requisitos sustanciales, se ha pronunciado más la Sala de Tenerife que la de Las Palmas.

La **sentencia TSJC LP nº 374-09 de 9 de julio** trata un asunto interesante que ya analizamos en esta misma crónica en una de las sentencias de la AN. Me refiero a la aplicación del saldo de pérdidas y ganancias a remanentes en vez de a la RIC. Fue una de los pocas demandas estimadas en 2009 por la AN, pero como

comenté, por la circunstancia especial de que la empresa había creado una subcuenta dentro de remanentes, haciendo mención a la Ley 19/1994. Sin embargo, en el recurso que llega al TSJC solo se dice que el saldo de pérdidas de ganancias se lleva a remanentes, sin más especificaciones, por lo que el Tribunal entiende que hay incumplimiento de la normativa RIC y además considera oportuna la sanción.

La **sentencia TSJC TF nº 333-08 (sic) de 18 de noviembre** ratifica el riguroso criterio de la Sala de que el empresario que presenta su declaración de IRPF el 19 de junio y dota la RIC el 30 de junio incumple la normativa. Por si había duda alguna, repite la misma conclusión en dos sentencias más: en la **sentencia TSJC TF nº 376-08 (sic) de 18 de diciembre** analiza el caso de otro empresario que dota la RIC después de la presentación del IRPF, estimando por ello que no es válida la dotación efectuada; y en la **sentencia TSJC TF nº 158-09 de 9 de julio** desestima también el recurso presentado por un empresario individual que dota la RIC el 31 de diciembre y no antes de presentar su declaración del IRPF.

Sobre la contabilización de la RIC en el pasivo, la **sentencia TSJC TF nº 364-08 (sic) de 9 de diciembre** invalida la dotación efectuada porque no se constituyó en el pasivo, y en la **sentencia TSJC TF nº 366-08 (sic) de 11 de diciembre** considera que es aplicable la sanción a una entidad que no ha constituido la RIC en el pasivo, ya que no se trata de una cuestión interpretable en la norma, sino que viene

explicado sencillamente. Ese mismo criterio respecto a la sanción se repite en la **sentencia TSJC TF nº 47-09 de 5 de febrero**.

Finalmente, la **sentencia TSJC TF nº 121-09 de 19 de mayo** no admite como prueba la contabilidad que se presenta posteriormente, después de alegarse en el procedimiento inspector que la empresa no tenía libros contables. Al no existir contabilidad en la que pueda comprobarse el cumplimiento de creación y mantenimiento de la RIC se rechaza la dotación efectuada.

Como vemos, el criterio de la Sala de Tenerife respecto a los requisitos formales sigue siendo muy estricto, y es ya cuestión habitual que reconozca como ajustadas a derecho las sanciones impuestas. Me imagino que a la vista de la sentencia AN 9-12-2009 que comentamos anteriormente rectificará su criterio.

## **D) EL TSJC Y LA REGULARIZACIÓN DE LA RIC**

Hay diversas cuestiones que afectan a la regularización de la RIC que son analizadas por el TSJC en 2009 con casi los mismos resultados que en 2008.

### **1. EL TSJC y los intereses de demora cuando no hay cuota en el ejercicio de la regularización por la existencia de bases imponibles negativas**

En crónicas anteriores habíamos explicado cómo el TSJC había corregido su criterio sobre la aplicación de intereses de demo-

ra en la regularización de la RIC en ejercicios en que no existía cuota tributaria por la existencia de bases imponibles negativas, y que se debía al propio criterio que tenía el TEAC en esa materia, más favorable para el contribuyente. Ese mismo criterio ha continuado en 2009, según podemos comprobar en las sentencias **TSJC LP nº 188-09 de 24 de abril; nº 298-09 de 5 de junio y nº 404-09 de 5 de junio**. En la segunda de ellas se trata de una regularización voluntaria de la empresa en un año anterior al de los cuatro años del plazo de materialización, que es admitida por el TSJC.

Sin embargo, en la **sentencia TSJC LP nº 119-09 de 13 de marzo** opina al contrario, que sí hay que liquidar intereses de demora en el caso de que en el ejercicio de la regularización la cuota sea cero por la existencia de bases imponibles negativas. Creo que se trata de un *lapsus* del Tribunal, pero no por ello dejamos de informar sobre la misma.

## 2. El TSJC y los intereses sobre intereses en la regularización de la RIC

La figura del anatocismo fue en su día atacada por el TEAC, por lo que el TSJC recondujo también su criterio a que no podían calcularse intereses de demora sobre intereses a la hora de regularizar la RIC. Ese criterio sigue siendo el mismo en 2009, según comprobamos en la **sentencia TSJC LP nº 115-09 de 13 de marzo**. Sin embargo, en esta materia es conveniente tener en cuenta la evolución de las sentencias de la AN, aunque finalmente se haya reconducido este tema a satisfacción del contribuyente.

## 3. El TSJC y la imputación de bases imponibles de sociedades transparentes a los socios

Recordemos que el criterio del TSJC sobre la imputación de bases imponibles de sociedades transparentes a los socios era que es válida aunque la liquidación no fuese firme, y solo no se imputaba si las liquidaciones estaban suspendidas. También la AN comparte ese criterio como vimos anteriormente.

Durante el 2009 el criterio ha sido el mismo; en la **sentencia TSJC LP nº 510-08 (sic) de 7 de noviembre** dice que procede la imputación porque no se encontraba suspendida la ejecutividad de la liquidación; y en las sentencias **TSJC LP nº 136-09 de 23 de enero y TSJC LP nº 395-09 de 3 de julio** que se pueden imputar a los socios dichas bases imponibles, aunque las liquidaciones estén recurridas, no pudiéndose imputar si estaban suspendidas. En la **sentencia TSJC LP nº 299-09 de 5 de junio** se afirma que no hay indefensión de los socios de las sociedades calificadas como transparentes, ya que la sociedad pudo oponerse a dicha calificación, correspondiendo la imputación de la base imponible que realiza la Administración.

En las **sentencias TSJC LP nº 110-09 de 27 de febrero y TSJC LP nº 111-09** se estiman los recursos de los contribuyentes porque las liquidaciones estaban suspendidas, y finalmente en la **sentencia TSJC LP nº 464-09 de 25 de septiembre** vuelve a afirmarse que las bases im-

nibles son imputables al no estar suspendidas las liquidaciones, sin entrar en el fondo de la cuestión.

Como vemos, en esta materia el criterio del TSJC es claro y reiterado continuamente.

#### **4. El TSJC y la prescripción de la RIC**

Respecto a la prescripción analizamos dos sentencias: la **sentencia TSJC LP nº 342-09 de 19 de junio**, en la que se dice que no prescribe el derecho a revisar una inversión efectuada en 1996 que entró en funcionamiento en 1999, porque este último año no estaba prescrito. Recuerdo, como siempre, mi exagerado comentario de que la RIC no prescribe nunca.

Y la **sentencia TSJC LP nº 374-09 de 9 de julio**, en la que el Tribunal afirma que la inspección parcial de la RIC interrumpe la prescripción de todo el ejercicio e impuesto, no solo la materia objeto de la comprobación parcial.

#### **5. El TSJC, los pagos fraccionados, y la responsabilidad de los administradores**

Finalmente, analizamos dos sentencias que no tienen nada en común, pero que englobamos en este mismo último apartado relativo a la regularización de la RIC.

En la **sentencia TSJC LP nº 317-09 de 12 de junio** se dice que no puede exigirse el importe del pago fraccionado sin la

dotación RIC si en su cálculo y presentación se estimó una dotación, siempre que el impuesto final (sin la RIC) haya sido ingresado antes de la comprobación.

Respecto a la derivación a los administradores de las deudas por regularización de la RIC que no haya sido liquidada por la sociedad, en la **sentencia TSJC LP nº 409-09 de 5 de junio** se estima el recurso del administrador afectado, ya que el Tribunal considera que solo lo fue durante tres meses en el periodo de cuatro años que tenía la empresa para invertir.

#### **E) EL TSJC Y EL RÉGIMEN SANCIONADOR**

Sin ser las sanciones que estima procedentes la Sala de Tenerife en materia de incumplimiento de requisitos formales, que hemos visto en el apartado 3.3., la Sala de Las Palmas se ha pronunciado también sobre las sanciones en varias sentencias de 2009.

Sobre el incumplimiento de aspectos formales, la **sentencia TSJC LP nº 374-09 de 9 de julio** estima que sí procede la sanción cuando se aplicó el saldo de pérdidas y ganancias a remanentes y no a la RIC.

Respecto a la materialización, en la **sentencia TSJC LP nº 252-09 de 15 de mayo**, entiende que procede la sanción, ya que el contribuyente ha dificultado las labores de comprobación de la materialización de la RIC, no aportando las inversiones realizadas. La Inspección tuvo conocimiento de que no se habían realizado inversiones a través de la documentación

mercantil, no por las manifestaciones de la empresa. También en la **sentencia TSJC LP nº 424-09 de 26 de junio** dice que procede la sanción cuando la empresa no ha materializado la RIC.

En la **sentencia TSJC LP nº 480-09 de 25 de septiembre** el Tribunal considera ajustada a derecho la imposición de una sanción a una empresa que materializó en un terreno, pero que no llegó a construirlo. Dice que el contribuyente conocía el funcionamiento de la RIC por todas las dotaciones que había efectuado.

E incluso, condena a costas a la sociedad en la **sentencia TSJC LP nº 444-09 de 4 de septiembre**, en la que dice que no se trata de un ejercicio de interpretación de la normativa, sino simplemente de la ocultación a la Inspección de las inversiones realizadas. Repito, procede la sanción y además condena a costas a la empresa.

Respecto a los pagos fraccionados que se calcularon con una dotación RIC que posteriormente no llegó a realizarse, el TSJC opina en la **sentencia TSJC LP nº 317-09 de 12 de junio** que no procede la aplicación de sanción alguna si la cuota resultante del impuesto final (sin la dotación RIC) se ingresó antes de la comprobación.

En una venta de participaciones cuya plusvalía se llevó a la RIC, cuya dotación fue invalidada por el Tribunal, también estima sancionable la conducta del contribuyente, ya que para hacer la venta primero aportó los títulos a una sociedad para que fuera esta última la que obtuviese la plusvalía y así des-

tinarla a la RIC. Es la **sentencia TSJC LP nº 402-09 de 24 de julio**.

Como vemos, ya no ocurre como en años anteriores que la mayoría de las sanciones que llegaban al TSJC eran anuladas. Sigo considerando demasiadas rigurosas las imputables a las obligaciones formales.

Y terminamos este apartado con una sentencia estimatoria, la **sentencia TSJC nº 388-09 de 17 de julio**, en la que anula la sanción por haber consignado bases imponibles negativas que no correspondían en la declaración del impuesto sobre sociedades por un error en el programa informático. Ese criterio ya lo había manifestado en años anteriores.

#### **IV. EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC) Y LA RIC**

En la página Web del Ministerio de Economía y Hacienda ([www.meh.es](http://www.meh.es)) no se han publicado este año muchas resoluciones del TEAC respecto a la RIC, cuando nos consta que han sido numerosas las emitidas. Entre las que figuran en dicha base de datos y las recibidas de los compañeros de la AEDAF vamos a analizar siete de ellas. El resultado ha sido poco favorable para el contribuyente, ya que en solo una de las resoluciones se estima parcialmente las alegaciones efectuadas.

##### **A) EL TEAC Y LA DOTACIÓN**

Cuatro de las siete resoluciones que analizamos se refieren a la dotación de la

RIC, aunque a aspectos distintos del proceso de dotación.

La **resolución TEAC 23-10-2008** (sic) trata de tres materias diferentes: de la siempre conflictiva actividad de alquileres, de los ingresos financieros y de los ajustes positivos en la base imponible. De las dos primeras fuentes de ingresos pocos queda ya por saber del criterio de la Administración, reafirmando el TEAC en su criterio de que no puede dotarse la RIC con los alquileres recibidos, ya que la sociedad no disponía de un local exclusivo para desarrollar esa actividad. Respecto a los ingresos financieros, el criterio de siempre de que no puede dotarse la RIC con los intereses que excedan de la colocación temporal de fondos.

Más novedosa es la tercera afirmación de la resolución que comentamos, en la que comparto el criterio del Tribunal: los ajustes positivos en la base imponible por las ventas realizadas a plazo en ejercicios anteriores no sirven para dotar la RIC. La razón es evidente, la RIC solo puede dotarse con el beneficio contable, no con la base imponible.

De final de 2009 es la **resolución TEAC 10-11-2009**, en la que vuelve a tratarse la actividad de alquileres como susceptible o no de la dotación de la RIC. En esta ocasión se cuestiona si la labor desempeñada por el socio y administrador único de la sociedad puede ser interpretada como la del empleado que exige el art. 27.2 de la LIRPF. Y el TEAC entiende en ese caso que no, porque los pagos se contabi-

lizaban en la cuenta de servicios profesionales, se le retenía un 15% y no el tipo que le corresponde a un asalariado, no existía contrato escrito sino verbal, etc. Ante dichas circunstancias el TEAC razona que se está ante la retribución de un administrador y no de un empleado.

La consideración importante que debemos hacer ante esta negativa es que no se limita a decir que no existe contrato laboral al tratarse del socio único y administrador (falta de ajenidad de la relación), sino que entra en el análisis de los hechos que acontecen, lo que nos podría permitir reconsiderar de nuevo, con reservas, que el empleado que exige el art. 27.2 a efectos de la calificación como actividad económica de los alquileres puede ser el socio y administrador único.

La **resolución TEAC 6-11-2008** aborda la problemática de una sociedad que no cierra el ciclo mercantil en Canarias, sino que se limita a comprar chatarra y enviarla a su central en la Península, que es la que la transforma y vende. De probar que los hechos son así se encarga la Inspección, que demuestra que más del 90% de las ventas se realizan fuera de Canarias y que en Canarias no tiene la sede efectiva de dirección. Con estos ingredientes, la conclusión es clara: la empresa no puede dotar la RIC con el beneficio obtenido, ya que casi su totalidad se obtuvo fuera de Canarias.

Por su parte, la **resolución TEAC 29-01-2009** aborda dos temas importantes. Por una parte la vinculación en la actividad

de alquileres, que después de explicar que la vinculación entre las partes no afecta a la dotación, sino a la materialización —razonamiento con el que estamos plenamente de acuerdo—, niega que los alquileres recibidos sirvan para dotar la RIC porque no constituyen una actividad económica. Hasta aquí todo claro, pero al redactar su conclusión se equivoca y rechaza la dotación por el motivo de que no existe actividad económica y porque, además, el inmueble estaba alquilado a una sociedad vinculada. Esta última apostilla creo que sobra cuando anteriormente explicó que la vinculación no afectaba a la dotación.

En esta misma resolución se rechaza que con la plusvalía obtenida en la venta de dos activos inmobiliarios, que según la Inspección no estaban afectos a una actividad económica, pueda dotarse la RIC. En este comentario no hay novedad alguna, pero sí cuando comenta la alegación del recurrente respecto a las dos sentencias del TS sobre el Fondo de Previsión para inversiones y su criterio de que son activos empresariales si han sido adquiridos con fondos empresariales, para decir que se trata del FPI y no de la RIC. Como si en esa materia no compartieran ambos incentivos la misma filosofía y legislación.

Finalmente, en la **resolución TEAC 12-02-2009** se aborda una compleja cuestión técnica que ya he explicado en crónicas anteriores y con la que coincido: en la regularización de la RIC incumplida en un ejercicio, el cálculo de la nueva RIC de ese ejercicio se ve afectado por existir

un mayor impuesto sobre beneficios como consecuencia de la regularización. Mayor impuesto que supone un menor beneficio y por tanto una menor base para la dotación.

## **B) EL TEAC Y LA MATERIALIZACIÓN**

En la **resolución TEAC 16-04-2009** se combinan comentarios sobre la RIC y la deducción por inversiones. Se produce incumplimiento, según el Tribunal, cuando se deja de explotar un parque acuático y se alquila el negocio a un tercero, ya que esa nueva actividad no puede catalogarse como económica, a pesar de ser un arrendamiento de negocio. Como los bienes en los que se materializó la RIC no han permanecido cinco años en funcionamiento se produce la vulneración de la norma. Ese mismo razonamiento sirve para negar la aplicación de la deducción por inversiones, porque también ésta exige que los bienes estén en funcionamiento cinco años.

La misma resolución cuestiona el momento de considerar deducibles los intereses de demora de la regularización de la RIC, afirmando el TEAC en que son deducibles en el ejercicio en que se devengan y contabilizan y no en el ejercicio que se regulariza. Coincido con esa opinión.

## **C) EL TEAC Y LAS OBLIGACIONES FORMALES**

La **resolución TEAC 16-04-2009** rechaza la dotación de la RIC porque no se había realizado la dotación antes de la presentación del Impuesto sobre Sociedades, que además, se presentó fuera de plazo. El

contribuyente alegó una sentencia del TSJC al respecto, pero el TEAC dice que no se cumplen todos los requisitos de la misma, ya que existió mucho más plazo entre el acuerdo adoptado por la Junta y la presentación de las cuentas en el Registro Mercantil.

#### **D) EL TEAC Y LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL**

En los procesos de fusión en los que las sociedades absorbidas hayan dotado RIC están existiendo serias controversias tributarias cuando son objeto de la tradicional comprobación de las múltiples obligaciones del régimen especial de fusiones. Sobre este tema estoy trabajando para redactar un capítulo completo en mi próximo libro de la RIC, ya que la complejidad a la que obliga la combinación de dicho régimen y la normativa RIC es casi infranqueable. No obstante, a veces se produce una bocanada de aire fresco en esa materia, como en la **resolución TEAC 11-09-2008**, en la que el Tribunal afirma que las sociedades absorbidas pueden dotar la RIC hasta que se extingan, ya que en la fusión impropia los socios de la absorbente y las absorbidas son los mismos. Y otra afirmación muy apreciable es la de que en el proceso de fusión lo que se integra en el balance de la absorbente es el activo y el pasivo de las absorbidas, no sus cuentas de capital y reservas, por lo que difícilmente podrán aparecer las reservas RIC de las absorbidas en el balance de la absorbente.

La solución para compaginar ambos regímenes la da la propia resolución: como

las cuentas de la RIC de las absorbidas no van a figurar en el balance de las absorbentes es necesario que consten en la Memoria de las cuentas anuales.

Tanta sencillez y criterio práctico es loable, aunque muchas actas se han levantado por ese motivo: por no figurar la RIC de las sociedades absorbidas en la sociedad absorbente. Como dije antes, estudiaremos el tema más a fondo en la próxima monografía sobre la RIC, que espero terminar de redactar a finales de 2010.

#### **V. EL TEARC Y LA RIC EN 2009**

Echo en falta, al igual que el año pasado, que se publiquen más resoluciones del TEARC en las bases de datos y que los estudiosos en esta materia podamos tener acceso directo a ellas. Sigue siendo una de las asignaturas pendientes del TEARC, al que —insisto un año más— debería dotarse de los recursos necesarios para que todas sus resoluciones se digitalicen y se incorporen por materias a una base de datos. Pocas, muy pocas, han sido en 2009 las que obran en [www.lexternet.com](http://www.lexternet.com), por lo que obligatoriamente he de comentar un número muy reducido de pronunciamientos respecto al que analizamos en los Tribunales anteriores. Aprovecho para comentar también algunas resoluciones del año 2008 que no figuran en la crónica anterior.

A pesar de su escaso número, en algunas de las analizadas se debaten con rigor las materias planteadas y se avanza en la correcta interpretación de este incentivo fiscal. En otras, el criterio del TEARC se ha visto

ya superado por la interpretación que han hecho al respecto los Tribunales de Justicia.

### **A) EL TEARC Y LA ACTIVIDAD DE ALQUILERES**

El principal aspecto a reseñar es que para el TEARC los requisitos del art. 27.2 de la LIRPF (local y empleado) son de naturaleza objetiva, es decir, se cumplen o no, sin necesidad de tener que acreditar que ambos elementos son necesarios para el desarrollo de la actividad. En otras palabras: ¿para qué sirven el empleado y el local para alquilar solo un apartamento? Sencillamente para cumplir lo que señala la Ley para que la actividad de alquileres se considere económica. El empleado puede "estar sesteando las ocho horas", pero eso sí, ha de estar exclusivamente dedicado a esa actividad (no a la siesta, sino a la gestión de los alquileres, si se me permite un poco de humor). Es el criterio que señaló en su momento el TEAC y como tal es seguido por el TEARC, que ya se aleja de su opinión inicial de que había que demostrar que existía carga de trabajo suficiente.

Esta naturaleza objetiva de los requisitos de local y empleado la podemos comprobar en las **resoluciones TEARC LP 31-3-2008, 30-4-2008 y 31-10-2008**, todas ellas disponibles en la página Web antes citada.

Sin embargo, respecto a la vinculación entre arrendador y arrendatario y el incumplimiento de la normativa RIC, el TEARC en **resolución TEARC LP 30-4-2008** dice que afecta no solo a la materia-

lización, sino también a la dotación. Ese criterio que no compartimos difiere del expresado por el TSJC y la DGT (ver apartados 3.1.2. y 6.1. de esta crónica, en los que se dice que solo afecta a la materialización no a la dotación).

### **B) EL TEARC, LAS OBLIGACIONES FORMALES, LOS PAGOS FRACCIONADOS Y LOS PROCESOS DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL**

En la **resolución TEARC LP 25-07-2008** sigue con su criterio de no admitir la dotación de la RIC en la presentación fuera de plazo del IS porque no se ha probado por otros medios que la dotación se efectuó antes de la declaración del impuesto. Solo admite como fecha válida de la dotación la fecha de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil con el acuerdo de dotar la RIC. Como se efectúa después de la declaración del IS rechaza la dotación.

Sin embargo, en la **resolución TEARC LP 28-11-2008** muestra un criterio mucho más flexible en los procesos de reestructuración empresarial, concretamente en una escisión de rama de actividad, en la que desaparecen del balance las reservas RIC por el criterio contable seguido. Ante la discrepancia existente entre la técnica contable y la normativa RIC (que exige que las reservas se mantengan en el balance durante todos los años en que las inversiones hayan de estar en funcionamiento) el TEARC opta por darle validez a las dotaciones porque figuran en la memoria de las cuentas anuales, estimando el recurso presentado por el contribuyente.

Otro criterio en que observamos discrepancias entre el TSJC y el TEARC es en los pagos fraccionados en los que se ha calculado una dotación RIC que al final no se efectúa en la aplicación del resultado. Esto es, la sociedad tenía previsto dotar la RIC a la hora de calcular los pagos fraccionados, pero al final no la dota. El TEARC en **resolución TEARC LP 23-12-2008** dice que es necesaria la regularización de los pagos fraccionados y el ingreso de las liquidaciones correspondientes, aunque se haya liquidado ya el definitivo Impuesto sobre Sociedades. Además añade que en ese caso es aplicable el régimen sancionador.

Afortunadamente el TSJC ha dicho todo lo contrario (ver apartado 3.4.5. de esta crónica).

### C) EL TEARC Y LOS RESULTADOS EXTRAORDINARIOS

Dos resoluciones merecen nuestra atención sobre la polémica dotación de la RIC con los resultados extraordinarios obtenidos en la venta de activos fijos. Una de ellas trata de la enajenación de acciones y la otra de la venta de parcelas en una actividad que no es calificada como económica por la Inspección, pero que se intenta demostrar en la reclamación de que efectivamente sí lo es.

La primera es la **resolución TEARC LP 31-10-2008**, en la que se trata de un curioso tema que es analizado pormenorizadamente por el Tribunal: la plusvalía obtenida en la venta de unas acciones que se obtuvieron como compensación en la

aportación de una rama de actividad. En el recurso se alega que todos los bienes transmitidos en la rama de actividad estaban afectos a la actividad económica, por lo que las acciones recibidas también lo están. El TEARC analiza las posibilidades teóricas de actuación que existían en ese caso y niega que la plusvalía obtenida sea susceptible de la dotación RIC porque en el proceso de reestructuración se transmitió la rama de actividad a valor contable (como lo permite el régimen especial, añadido yo), difiriéndose la plusvalía al momento de la venta de los títulos. Si al contrario, la empresa no se hubiera acogido al régimen especial, hubiese obtenido una plusvalía con la aportación de la rama de actividad, que se podría haber acogido a la RIC. Como así no lo hizo, sino que optó por el régimen especial, entiende que las acciones que recibe ya no están afectas a una actividad económica.

La otra es la **resolución TEARC TF 15-12-2009**, en la que se debate una conocida operación empresarial en Santa Cruz de Tenerife, en la que se enajenan una serie de parcelas y se obtiene un importante beneficio. La Inspección dice que los inmuebles no estaban afectos a una actividad económica, y la empresa intenta demostrarlo en la reclamación haciendo un acopio ingente de pruebas al respecto, que se remontan a varios años atrás. Una de las conclusiones del Tribunal es que tal despliegue de pruebas no permite, a su juicio, defender que se realiza una actividad de promoción inmobiliaria, sino solo las actividades preparatorias de la misma, incardinándose la actividad realizada en una mera compraventa de inmuebles.

La segunda conclusión es más importante, que los requisitos del art. 25.2 de la LIRPF (local y empleado) solo son aplicables a las sociedades que sean de mera tenencia de bienes, no a las que cuentan con una determinada estructura empresarial. En ese caso concreto, la infraestructura empresarial con la que cuenta la sociedad ha sido demostrada, añadiendo que además cuenta, al menos, con una persona empleada, no siendo relevante si existía o no un local afecto.

Es una importante resolución cuyo guión se desarrolla en más de 39 folios.

#### **D) EL TEARC Y LA PRESCRIPCIÓN**

Como comentario final de las resoluciones TEARC analizadas traigo a colación su opinión sobre la prescripción de una materialización no válida para la RIC. Se trata de una inversión en un terreno que no se afecta a una actividad económica, que debería ser regularizada la RIC como no válida en el ejercicio siguiente. Por tanto, ese ejercicio estará prescrito después de pasados cuatro años de la presentación del IS. Pero ante tal conyuntura, la Inspección no aplica la prescripción, sino que difiere las consecuencias de la materialización al tiempo durante el que el terreno debía de estar en funcionamiento. Lógicamente, el ejercicio quinto (de los cinco años del plazo de funcionamiento) no está prescrito, por lo que la Inspección levanta su acta de regularización. En **resolución TEARC LP 31-10-2008** se dice que no, que hay que atender al ejercicio en que debió regularizarse la RIC mal materializada y éste sí estaba prescrito.

## **VI. LA DGT Y LA RIC EN 2009**

Las consultas vinculantes que vamos a examinar en este apartado son las correspondientes a la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, ya que las de la nueva RIC las analizamos en el apartado 7. Algunas de las consultas se refieren tanto a la RIC antigua como a la nueva, por lo que sus comentarios figurarán en ambos apartados.

### **A) LA DGT Y LA DOTACIÓN**

En la siempre conflictiva actividad de alquileres, la DGT despeja una duda que obligará a cambiar de criterio al TEARC en relación con la vinculación entre arrendador y arrendatario: que la vinculación solo afecta a la materialización, no a la dotación. Así también se ha manifestado el TSJC. Este es el criterio que venía exponiendo personalmente en cursos, conferencias y artículos, y que ahora se ve ratificado no solo por la DGT, sino también por los Tribunales como vimos anteriormente. Es en la **CV DGT 135-09** y en la **CV DGT 1.541-09 de 25 de junio** donde se expone este criterio, pero hemos de recordar que siempre serán válidos para la RIC los beneficios obtenidos por los alquileres si se realizan como actividad económica.

La **CV DGT 318-09 de 17 de febrero** se refiere también a la actividad de alquileres y a la vinculación, pero no entre las partes, sino en la relación laboral de la sociedad con el empleado, afirmando la DGT que no afecta al cumplimiento de los requisitos de local y empleado el hecho de

que la persona contratada laboralmente tenga vinculación con la sociedad. La vinculación solo afecta a los inquilinos.

Tanto para la RIC antigua como para la nueva sirven dos consultas: la **CV DGT 755-09 de 8 de abril**, en la que se afirma una cuestión que no era polémica, pero que sirve por sí a alguien le surge la duda: con los beneficios obtenidos en la venta del fondo de comercio de un negocio puede dotarse la RIC; y la **CV DGT 1.150-09 de 20 de mayo**, en la que se repite un criterio establecido hace muchos años: con los rendimientos obtenidos de una comunidad de bienes que realice una actividad económica el comunero puede dotar la RIC.

## **B) LA DGT Y LA MATERIALIZACIÓN**

En la **CV DGT 2.453-08 de 19 de diciembre** se aclara una cuestión sobre el plazo de funcionamiento que podría suscitar dudas: en una inversión anticipada, el plazo de los cinco años en funcionamiento comienza a contarse desde el momento en que entre en funcionamiento la inversión, aunque la dotación se realice con posterioridad.

También relacionado con el plazo en que los bienes han de estar en funcionamiento, la **CV DGT 1.505-09 de 22 de junio** matiza una cuestión importante: en la rescisión de la concesión de recogida de basuras en la que se ha invertido la RIC en elementos afectos a la misma no existe incumplimiento si la resolución es ajena a la voluntad del concesionario, debiendo reinvertir en nuevos activos fijos que permanezcan en funcionamiento el tiempo que

falte para completar los cinco años; pero si la resolución fue pactada sí existe incumplimiento de la normativa RIC.

No estoy totalmente de acuerdo con esta consulta, ya que a pesar de que el concesionario llegue a un entendimiento con la Administración para la rescisión, siempre tendrá la posibilidad —en mi opinión y respecto a la normativa RIC anterior al 31-12-2006— de sustituir los activos revertidos por otros que permanezcan afectos a una actividad económica.

Menos polémicas son otras dos consultas: la **CV DGT 1.696-09 de 16 de julio**, en la que se dice que existe incumplimiento de la normativa si una sociedad que ha dotado e invertido la RIC en Canarias se traslada a la Península, ya que las inversiones afectas no han permanecido en funcionamiento cinco años; y la **CV DGT 2.419-09 de 29 de octubre**, en la que un notario consulta sobre los efectos en la RIC de su traslado a la Península: hay incumplimiento si los elementos en los que se ha invertido no han permanecido cinco años en funcionamiento.

La **CV DGT 1.700-09 de 16 de julio** admite como válida la inversión en una propiedad en régimen de copropiedad que se va a destinar al alquiler en el marco de una actividad económica. En la consulta se da la casuística de que todos los copropietarios cumplen previamente con los requisitos de local y empleado.

Finalmente, dos cuestiones menores que se expresan en la **CV DGT 392-09 de**

**24 de febrero**, que considera válida la materialización en obras de mejora en un almacén, y en la construcción de viviendas para alquilar, siempre que no exista vinculación con los arrendatarios; y en la **CV DGT 461-09 de 5 de marzo**, en la que se dice una cuestión obvia: si se materializa el 50% en deuda pública y el resto no puede invertirse, existirá incumplimiento con independencia de que se deba a causas propias o ajenas.

### **1. La DGT y las materializaciones no válidas**

En la **CV DGT 1.330-09 de 4 de junio** se niega la posibilidad de que sea apta para la RIC la inversión en viviendas para ser utilizadas por los empleados de la matriz que se desplazan temporalmente de la Península a Canarias. Su argumento es que no están afectas las viviendas a la actividad de la empresa, sino a prestar un servicio de alojamiento a los empleados.

Se niega también en la **CV DGT 1.715-09 de 21 de julio** la posibilidad de materializar la RIC en un terreno agrícola para plantar, porque no es un elemento nuevo ni aporta una mejora tecnológica, y recuerda que solo se admiten los terrenos auxiliares a una construcción. Sin embargo, sí admite como inversión válida los trabajos de acondicionamiento del terreno agrícola.

### **C) LA DGT Y LOS PROCESOS DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL**

Siempre que se produzca una operación de reestructuración empresarial con

empresarios o sociedades que hayan dotado la RIC tenemos una potencial confrontación entre la normativa RIC y la técnica contable aplicable a estas operaciones. Los Tribunales de Justicia y el propio TEARC han ido suavizando esas discrepancias, expresando su criterio de que en el caso de que las reservas RIC hayan de desaparecer contablemente es suficiente que se relacionen en la memoria de las cuentas anuales. Sin embargo, la **CV DGT 504-09 de 17 de marzo** resuelve esta cuestión por otros derroteros: se trata de una operación de escisión, en la que dice que hay que reducir las reservas, entre ellas la RIC, por lo que si la sociedad escindida se queda con los activos afectos a este incentivo ha de cumplir con la obligación de que figure en el pasivo, por lo que habrá de reponer la RIC que desaparece con fondos propios de la sociedad.

### **D) LA DGT Y LA APLICACIÓN FINAL DE LA RIC**

Empieza a plantearse a la DGT el uso de la RIC una vez cumplida su finalidad. Al respecto, la **CV DGT 296-09 de 16 de febrero** dice que la RIC se puede repartir como dividendo si ha pasado el plazo de cinco años en que los bienes han de estar en funcionamiento; y la **CV DGT 1.282-09 de 29 de mayo** aborda una cuestión más compleja: el reparto de una prima de emisión que ha servido como materialización indirecta para varias sociedades, pero que aún no ha pasado el plazo de los cinco años en que las acciones han de estar en su patrimonio para todos los socios. La DGT, con sentido práctico, dice que el

reparto de la prima se considera como un menor valor de la inversión en su día realizada (como si fuera una devolución de aportaciones), por lo que existe incumplimiento si no han permanecido cinco años en el patrimonio de los socios. Para solventar la dificultad de que unos socios sí han cumplido con ese plazo y otros no, añade que debería especificarse en el reparto qué prima es la que se devuelve, siendo en ese caso, si se quiere evitar el incumplimiento, la correspondiente a los socios que sí han cumplido el plazo de los cinco años.

## VII. LA INTERPRETACIÓN DE LA NUEVA RIC

Durante 2009 la DGT ha evacuado el número suficiente de consultas vinculantes para que podamos ya analizar y fijar algunos de los criterios interpretativos de la nueva RIC en vigor a partir de 1 de enero de 2007. Indudablemente irán surgiendo siempre nuevas dudas sobre la interpretación del art. 27 de la Ley 19/1994 y de su Reglamento, pero poco a poco se irá moldeando un *corpus* legislativo e interpretativo al que podamos ceñirnos para aplicar este incentivo fiscal con la máxima seguridad jurídica posible.

Comenzamos pues en estas habituales y anuales crónicas de la RIC con el análisis de la nueva normativa, que irá sustituyendo paulatinamente al estudio

pormenorizado que venimos realizando sobre la normativa anterior a la luz de los pronunciamientos judiciales.

Este análisis lo haremos por materias, teniendo como base principal las consultas vinculantes publicadas durante 2009 tanto en la página Web del Ministerio de Economía y Hacienda como en otras bases de datos (principalmente en CISS Atlas y en la página Web de la AEDAF).

### A) LA DOTACIÓN DE LA NUEVA RIC

Sobre la dotación de la RIC vigente a partir de 1 de enero de 2007 ya me he referido en otros artículos<sup>1</sup> y obras publicadas<sup>2</sup>, pero sí es conveniente que señale ahora, para ir entrando en materia, cuáles son las novedades principales que existen respecto a la legislación anterior:

1º. Pueden acogerse a la nueva RIC las entidades financieras y las de servicios intragrupos, que tenían vedada esa posibilidad en 2006.

2º. Pueden acogerse los beneficios generados en el desarrollo de actividades económicas, y los beneficios obtenidos en la venta de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas.

3º. No puede dotarse la RIC con los beneficios obtenidos en la enajenación de

<sup>1</sup> Miranda Calderín, S. (2008). "Crónica de la RIC 2007 y Análisis del nuevo reglamento de la RIC". Técnica Tributaria nº 81, abril-junio 2008; y Hacienda canaria nº 22, febrero 2008.

<sup>2</sup> Miranda Calderín, S. (2007). *La Reserva para Inversiones en Canarias. Análisis doctrinal 2005-2006. Comentarios sobre la nueva RIC 2007-2013*. Ediciones DAR y Hacienda canaria.

activos en los que se haya materializado la nueva RIC (importante matización del Reglamento, porque con la Ley interpretábamos que era tanto de la nueva como de la RIC anterior), aunque la pérdida obtenida en la enajenación de un elemento afecto a la nueva RIC sí es ahora gasto deducible.

4º. Tampoco podrán acogerse a la RIC los resultados extraordinarios obtenidos en la venta de elementos no afectos a actividades económicas y los generados por activos financieros (tanto en su venta como en su disfrute), que se señalan ahora en la normativa como activos no afectos a una actividad económica, aunque ya los Tribunales interpretaban lo mismo en la legislación anterior.

Sobre esta última e importante novedad —que excluye definitivamente del ámbito de la dotación de la RIC los resultados extraordinarios señalados—, los Tribunales de Justicia han interpretado en numerosas sentencias, y valga la contradicción, que no es una “novedad legal”, sino la incorporación al texto legal de la interpretación que ya venían haciendo al respecto; por lo que no es un razonamiento que vaya a prosperar (al menos hasta el Tribunal Supremo) el de que si este cambio legal respecto a los resultados extraordinarios fue necesario es porque con la legislación anterior sí servían para dotar la RIC, ya fuesen obtenidos en bienes afectos como no afectos a una actividad económica.

Resumiendo, las posibilidades de dotación con la nueva RIC son más restringidas que con la legislación anterior, pero hemos

ganado en seguridad jurídica, ya que todos los aspectos que entrañaban controversias importantes con la Administración sencillamente han sido eliminados.

En otras palabras, que el criterio a la hora de dotar la RIC se acomoda en la nueva normativa al de la Administración. Lógicamente, de esta forma se evitan más discrepancias, pero se cercenan las posibilidades de desarrollo económico en Canarias en una época de crisis económica. Un ejemplo podrá ilustrar mejor a los que no compartan esta apreciación: cuando una entidad enajena con beneficios una cartera de acciones, si dota la RIC se compromete a invertir esos beneficios en Canarias, pero si no la dota —porque la legislación no se lo permite—, los podrá depositar en entidades financieras o invertirlos en el exterior, ¿qué es lo más beneficioso para Canarias? Esa disyuntiva de inversión ahora ya no es posible, sencillamente porque esos beneficios no son susceptibles de dotar la RIC.

Después de esta introducción comencemos el análisis de las principales consultas evacuadas por la DGT en materia de dotación, que han sido escasas, pero que nos ayudan a ir matizando sutiles aspectos de la misma.

### **1. La dotación con beneficios de la actividad de alquileres**

Sobre la actividad de alquileres como fuente de generar beneficios aptos para la RIC hay dos matizaciones de la DGT expresadas en la **CV 135-09 de enero y en la**

**CV 1.541-09 de 25 de junio**, en las que confirma un criterio que ya había expresado personalmente en conferencias y cursos: que las limitaciones a la actividad de alquileres en cuanto a la vinculación con los arrendatarios y a determinadas actividades (VPO, actividades turísticas, etc.) solo afectan a la materialización, no a la dotación. Eso sí, siempre que la actividad de alquileres se realice como actividad económica (local y empleado exclusivos). Ello significa que puede dotarse la RIC con los alquileres obtenidos de una persona vinculada, o con los alquileres de viviendas que no sean de VPO, siempre que la actividad de alquileres se considere económica.

Una tercera matización afecta en materia de alquileres tanto a la dotación como a la materialización, por lo que hemos de explicarla en ambos apartados. Se realiza en la **CV 318-09 de 17 de febrero**, en la que la DGT afirma que el hecho de que la persona contratada laboralmente en la actividad de alquileres tenga vinculación con la sociedad no afecta negativamente a su consideración como actividad económica, ya que dicha vinculación solo afecta a los inquilinos.

## **2. La dotación con la venta del fondo de comercio**

Menos conflictiva que los alquileres es la cuestión planteada en la **CV 755-09 de 8 de abril**, en la que una sociedad que explota supermercados vende sus instalaciones y su fondo de comercio, generando un beneficio y preguntando si es apto para la RIC. Al producirse un resultado positivo

en la venta de un elemento afecto a una actividad económica no hay duda alguna de que todo el beneficio es susceptible de la dotación, y en ese sentido se pronuncia la DGT, confirmando que también la plusvalía obtenida en la venta del fondo de comercio es válida para la dotación.

## **3. La dotación con rendimientos obtenidos de comunidades de bienes**

Los beneficios atribuidos a los comuneros fueron siempre susceptibles de dotación de la RIC si se cumplían una serie de requisitos: que fuesen rendimientos de actividades económicas y que el comunero llevase su propia contabilidad, con independencia de la correspondiente a la comunidad de bienes.

Ciertas omisiones en el Reglamento definitivo de los incentivos regulados en la Ley 19/1994 respecto a los borradores en relación con los rendimientos de comunidades de bienes nos plantearon la duda sobre la validez de la dotación con estos rendimientos en el nuevo régimen, pero la **CV 1.150-09 de 20 de mayo** confirma que la situación sigue siendo la misma, esto es, que puede dotarse la RIC con los rendimientos de las comunidades de bienes imputados a los comuneros, y que quienes pueden hacerlo son precisamente los comuneros.

## **B) LA MATERIALIZACIÓN DE LA NUEVA RIC**

Algunas de las novedades legislativas de la nueva RIC sobre la materialización se

explican por la DGT en 2009, siendo quizás la más importante la confirmación de que el artículo 27.4.C) actúa como un auténtico cajón de sastre.

### **1. La confirmación de la teoría del cajón de sastre**

Una de las materias relacionadas con la materialización en la nueva normativa que más cuesta entender es que determinadas inversiones que no son válidas por el art. 27.4.A), que regula las inversiones iniciales, sí son aptas para la RIC por el art. 27.4.C), que regula las inversiones de sustitución. Esa teoría, que en su día denominamos "cajón de sastre", la expliqué en su momento con detenimiento, pero siempre diciendo que ese criterio necesitaba la confirmación de la DGT para una mayor seguridad jurídica en su aplicación. En su día redacté una consulta para las dos principales Cámaras de Comercio de Canarias, que tuvo su contestación en el mes de mayo de 2009 con la plena ratificación de la teoría del cajón de sastre: las inversiones que incumplan los requisitos de la letra A) son aptas para la materialización de la RIC si cumplen los de la letra C). La aplicación práctica de ese criterio nos confirma, por ejemplo, que los bienes usados sirven como materialización para las grandes empresas, no solo para las pequeñas, o que los elementos de transporte de uso externo también son válidos.

Sin ser esta importante consulta, han sido también evacuadas otras relacionadas con el cajón de sastre del 27.4.C), en las que se confirma la validez de la materiali-

zación en inversiones específicas que pasamos a comentar.

La consulta redactada para las Cámaras de Comercio es la **CV 518-09 de 17 de marzo**, en la que se ratifica con carácter general toda la casuística expuesta, así como la validez de los elementos usados para todas las empresas (excepto entidades financieras y de servicios intra-grupo), siempre que dichos elementos no se hayan beneficiado anteriormente de la RIC o de la deducción por inversiones; los elementos de transporte de uso externo (los internos sí están incluidos en la letra A como válidos) y los activos inmateriales que incumplan los requisitos de dicha letra. Como ejemplo de elementos de transporte, son aptos como materialización los afectos al transporte por carretera de mercancías, así como los de pasajeros por vía marítima o terrestre que cumplan con la ordenación vigente en esa materia en Canarias.

La **CV 165-09 de 29 de enero** confirma que puede materializarse en una furgoneta, bien por la letra A si supone la ampliación de un establecimiento, o por la letra C si incumple con los requisitos de la letra A. No se especifica en la consulta a qué se va a dedicar la furgoneta, pero la DGT dice que si se afecta solo a uso interno será válida por la letra A, pero que si se incumpliese la condición anterior le sería aplicable la letra C, entendiéndose apta la adquisición de los elementos de transporte de mercancías objeto de la consulta.

En cualquier caso recuerda que hay que restar de la inversión las subvenciones concedidas.

En parecidos términos se evacua la consulta **CV 223-09 de 9 de febrero**, en la que afirma que un vehículo para llevar útiles y herramientas sirve como materialización, a pesar de que no sea una inversión inicial, ya que está recogida en la letra C), sin que tenga que cumplir más requisitos adicionales por no ser un elemento de transporte de pasajeros por carretera o vía marítima (en cuyo caso necesitaría de la concesión o autorización administrativa correspondiente).

## 2. Las inversiones anticipadas

La Disposición transitoria segunda del RDL 12/2006 por el que se modifica la Ley 19/1994 (nueva normativa RIC) señala en su apartado 2 que las inversiones anticipadas realizadas en un período impositivo iniciado antes de 1 de enero de 2007 se considerarán materialización de la RIC de beneficios obtenidos en otro período impositivo posterior, iniciado igualmente antes de dicha fecha, y se regularán por las disposiciones establecidas en el artículo 27 de la Ley 19/1994, según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006.

Ello significa que en principio no hay comunicación posible entre la RIC antigua y la nueva, y que todas las inversiones anticipadas realizadas antes de 1 de enero de 2007 se regulan con la normativa anterior, y se considerarán afectas a las dotaciones realizadas hasta 2006.

Esta regulación tan específica hacía que en determinadas circunstancias una inversión anticipada se perdiera si no podía

cubrirse totalmente con dotaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2006, ya que no podían afectarse a las de 2007 y años siguientes por el cambio de normativa. Sin embargo, a través de la **CV 270-09 de 13 de febrero**, vemos cómo las dos RIC tienen más vías de comunicación que las que creíamos en virtud del concepto de entrada en funcionamiento, ya que según la DGT una determinada inversión realizada antes de 2007 puede servir como materialización válida de la nueva RIC si entró en funcionamiento en ese año.

Es una afirmación que no me hubiese atrevido a hacerla con anterioridad, por lo que es de agradecer que la DGT se haya expresado en esos términos en una casuística que si no, hubiese sido controvertida.

La materia que se aborda es la inversión anticipada realizada en los años 2005 a 2007 en un parque eólico, que entra en funcionamiento en 2007, por lo que la DGT dice que en principio esas inversiones están afectas a la RIC anterior (dotaciones hasta 2006, inclusive), pero el hecho de que hayan entrado en funcionamiento en 2007 las hace aptas para la materialización anticipada de 2007 y los siguientes tres ejercicios.

También relacionada con las inversiones anticipadas, aunque esta vez en materia del plazo en funcionamiento de las inversiones, la **CV 2453-08 de 18 de diciembre** es muy esclarecedora. Se pregunta cuándo empieza a contarse el plazo de los cinco años en que las inversiones han de estar en funcionamiento en el caso

de una inversión anticipada: si desde el momento de su entrada en funcionamiento o de la posterior dotación de la RIC a la que se afecte. La DGT, con buen criterio, responde que desde el momento en que entra en funcionamiento. Con esa opinión, que compartimos, nos encontramos que una inversión afecta, por ejemplo a la RIC de 2009, ha de estar en funcionamiento hasta 2012 (solo tres años más) si fue realizada anticipadamente y entró en funcionamiento en 2007.

### 3. La materialización en suelo

En la **CV 269-09 de 13 de febrero** la DGT afirma que la inversión en el suelo necesario para explotar un parque eólico es válida para la materialización de la nueva RIC, ya que dicha actividad está encuadrada en el grupo 1 del IAE y, por tanto, dentro del suelo considerado como apto en la nueva normativa (afecto a actividades comprendidas en los grupos 1 a 4 del IAE). Eso sí, siempre que no se haya afectado anteriormente a la RIC (a la DIC nunca pudo hacerlo, añadimos nosotros).

Sin embargo, en la **CV 1538-09 de 25 de junio**, niega con razón la posibilidad de materializar la RIC en la adquisición de terrenos rústicos para destinarlos al almacenaje de maquinaria afecta a la actividad de construcción, porque no se trata de una actividad industrial.

En la **CV 1561-09 de 30 de junio** nos recuerda que en la inversión en una oficina hay que excluir el valor del suelo para que sea apta como materialización.

### 4. La materialización en bienes usados

La posibilidad de invertir la RIC en bienes usados sin necesidad de demostrar la "mejora tecnológica" es una de las novedades importantes de la nueva RIC, que permite que sean válidas las adquisiciones de bienes inmuebles en casos en los que antes no era posible. Uno de ellos es la inversión en el propio inmueble que venía explotándose como inquilino, en el que la Administración y los Tribunales opinaban que no existía mejora tecnológica alguna. El cambio en la legislación se apreciaba, pero personalmente no me atrevía a asegurar la validez de la inversión en un local o en una oficina, ambos usados, que ya se utilizaban en régimen de alquiler, por los muchos pronunciamientos negativos respecto a la legislación anterior. Sí lo ha hecho la DGT en **CV 1561-09 de 30 de junio**, en la que afirma que puede materializarse en la compra de una oficina que venía utilizándose en régimen de alquiler, recordándonos que hay que deducir, por supuesto, el valor del suelo.

### 5. El mantenimiento de la inversión

El plazo en que han de estar en mantenimiento las inversiones afectas a la RIC sigue siendo de cinco años en la nueva normativa, aunque se han endurecido bastante las posibilidades y características en las que hay que proceder a la sustitución de los elementos que no han permanecido en funcionamiento esos años.

Al respecto se consultan a la DGT dos cuestiones obvias, pero que conviene

recordarlas. La primera de ella a través de la **CV 1696-09 de 16 de julio**, en la que una sociedad que ha dotado e invertido parte de la RIC se va a trasladar a la Península, existiendo incumplimiento si los bienes no han permanecido los cinco años en funcionamiento; y la segunda mediante la **CV 2419-09 de 29 de octubre**, en la que un notario se traslada a la Península para seguir ejerciendo su actividad, produciéndose el incumplimiento de la normativa si los bienes no han estado en explotación al menos cinco años en Canarias.

#### **6. La materialización en la copropiedad de inmuebles**

En la **CV 1.150-09 de 20 de mayo** se analiza la materialización en una oficina que va a ser utilizada por una comunidad de bienes, siendo válida para la RIC; y en la **CV 1.700-09 de 16 de julio** se plantea la inversión en régimen de copropiedad de un inmueble que se destina al arrendamiento en el marco de una actividad económica, siendo válida para la DGT porque entre otras circunstancias cada propietario cumple con los requisitos de local y empleado. Esta última consulta se realiza en el ámbito de la normativa RIC antigua, pero —con las amplias restricciones en materia de arrendamiento que existe en la actual— sería también posible en la nueva RIC.

#### **VIII. CONCLUSIONES**

Abordamos por último las principales conclusiones a las que he llegado en esta crónica, que clasifico por Tribunales y órganos administrativos cuyas sentencias y resoluciones hemos comentado.

#### **PRIMERA**

Durante 2009 la Audiencia Nacional ha ratificado el criterio de la Administración Tributaria respecto a la RIC en asuntos de tanta importancia como la actividad de alquileres, los resultados extraordinarios, las obligaciones formales y la materialización en bienes usados. No obstante, ha estimado algunas demandas en aspectos puntuales como:

i) el de que la actividad ejercida por la empresa debe calificarse de promoción, a pesar de no contar con empleados y en contra del criterio del TEAC, ya que el demandante ha probado que efectuó actividades de promoción en el pasado, permutando con constructoras parcelas por obras de urbanización.

ii) si bien los aspectos formales de la dotación suponen la regularización de la RIC, la desaparición de la reserva de la contabilidad debe calificarse como una infracción contable simple, sancionada con 3.000 ? y no con el 50% de la cuota, como había estimado el TEAC.

iii) es válida la aplicación del saldo de pérdidas y ganancias a remanentes, en vez de a la RIC (aunque es importante señalar que la empresa había creado una subcuenta de remanentes aludiendo a la ley 19/1994).

iv) respecto al régimen sancionador admite su aplicación en la dotación por empresas inactivas o con plusvalías de elementos no afectos a la actividad, mientras

que lo rechaza en la materialización en bienes usados o fuera de plazo.

v) finalmente, y tras serios titubeos iniciales, reconoce que no es posible la aplicación de intereses sobre intereses (anatocismo) en la regularización de la RIC.

## **SEGUNDA**

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias en relación con la actividad de alquileres afirma que la vinculación entre las partes solo afecta a la materialización, no a la dotación; y que los requisitos de local y empleado solo son aplicables a las sociedades de mera tenencia de bienes, y no al resto de entidades.

Respecto a la materialización sigue admitiendo la inversión en bienes usados cuando la Inspección se limita a negar que haya mejora tecnológica, pero sin combatir las pruebas periciales aportadas.

Se ratifica en 2009 en el criterio de que no son aplicables los intereses de demora cuando no hay cuota en el ejercicio de la regularización, el rechazo del anatocismo en la regularización, y que solo no es posible la imputación de bases imponibles de sociedades transparentes a los socios cuando las liquidaciones hayan sido suspendidas.

Respecto a los pagos fraccionados realizados con previsión de RIC en su cálculo, que luego no se dotó, opina que no es exigible la regularización de dichos pagos, ni sancionable la conducta del contribuyen-

te si ya ha ingresado el Impuesto sobre Sociedades.

Respecto al régimen sancionador aplicable a la regularización, endurece su criterio.

## **TERCERA**

El Tribunal Económico Administrativo Central reconoce en 2009 que la vinculación arrendador-arrendatario en la actividad de alquileres solo afecta a la materialización, no a la dotación, sirviendo para la RIC los beneficios obtenidos siempre que se realicen como actividad económica. Sin embargo, respecto a los resultados extraordinarios no considera que sean aplicables las dos sentencias del año 2003 del Tribunal Supremo en relación con el FPI, ya que son incentivos diferentes.

Respecto a los procesos de reestructuración empresarial de sociedades que han dotado la RIC allana las dificultades técnicas que surgen en las fusiones y da como válido dos puntos importantes: que las dotaciones figuren en la memoria y que las sociedades absorbidas puedan dotar la RIC antes de la inscripción registral de su disolución y después de la fecha de retroacción contable.

## **CUARTA**

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, siguiendo el criterio del TEAC en años anteriores, considera que los requisitos de local y empleado son de naturaleza objetiva, sin que haya de probar-

se que exista carga suficiente de trabajo. También, al igual que el TEAC, muestra un criterio más flexible respecto a las operaciones de reestructuración empresarial, admitiendo que la RIC contablemente desaparecida en la escisión figure en la memoria.

En una operación que califica de compraventa de inmuebles, no de promoción inmobiliaria, acepta la dotación de la RIC porque los requisitos de local y empleado solo son aplicables a las sociedades de mera tenencia de bienes; y en el recurso quedaba demostrado que la empresa contaba con una mínima infraestructura empresarial para desarrollar esa actividad de compraventa.

Sin embargo, en la actividad de alquileres opina en 2008 que la vinculación afecta tanto a la materialización como a la dotación —en contra del criterio del TEAC y TSJC en 2009—; y respecto a los pagos fraccionados en los que se estimó inicialmente una RIC que luego no se dotó, considera —en contra del criterio del TSJC— que procede el ingreso de su regularización y la aplicación de sanción.

## QUINTA

La Dirección General de Tributos admite que la vinculación en la actividad de alquileres solo afecta a la materialización y no a la dotación; y que no es un incumplimiento de los requisitos de local y empleado el hecho de que la persona contratada laboralmente tenga vinculación con la sociedad.

En las inversiones anticipadas el plazo en que han de estar en funcionamiento los

activos fijos comienza a contarse desde el momento de su entrada en funcionamiento, aunque la RIC se dote años después.

Sin embargo, en las operaciones de reestructuración empresarial sigue con criterios engorrosos, como que la RIC desaparecida en la escisión debe reponerse con fondos propios.

## SEXTA

En la interpretación de la nueva normativa queda plenamente consolidado el criterio de que el art. 27.4.C. es un auténtico cajón de sastre en el que son válidas las inversiones que no cumplen los requisitos de la letra A. Por ejemplo, los bienes usados, los elementos de transporte de uso exterior, etc., son aptos para la materialización.

Otras puntualizaciones que ha realizado la DGT sobre la nueva normativa son:

i) sigue siendo válida la dotación con los rendimientos de comunidades de bienes que realizan una actividad empresarial;

ii) una inversión realizada antes del 31 de diciembre de 2006 puede servir como inversión anticipada de la nueva RIC si entra en funcionamiento en 2007;

iii) la inversión en suelo destinado a un parque eólico es válida para la nueva RIC; y finalmente,

iv) es válida la inversión en un inmueble cuya propiedad se adquiere y que venía utilizándose como arrendatario, cuando esa posibilidad era negada en la legislación anterior).