

CRÓNICA DE LA RIC EN 2008

SALVADOR MIRANDA CALDERÍN

Economista y Doctor en Historia

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

- I. El año 2008, un año difícil para todos.
- II. Los sujetos pasivos que pueden dotar la RIC.
 - A) Las Agrupaciones de Interés Económico (AIE)
 - B) Los profesionales
 - C) Las matizaciones de la DGT sobre las sociedades de servicios profesionales
- III. Los beneficios susceptibles de dotar la RIC.
 - A) La actividad de arrendamiento de inmuebles
 - 1. La Audiencia Nacional y el arrendamiento de inmuebles
 - 2. EL TSJC y la actividad de arrendamiento
 - 3. El TEAC y la actividad de arrendamiento
 - B) Los ingresos financieros
 - C) Los resultados extraordinarios
 - D) La actividad empresarial desarrollada fuera de Canarias
 - E) No hay cambio de criterio legal, sino la incorporación del criterio de los Tribunales
- IV. El cálculo de la dotación.
 - A) La Reserva legal y la dotación
 - B) La disminución de reservas y el reparto de dividendos
 - C) El sistema de ecuaciones para el cálculo de la RIC
- V. La materialización.
 - A) Los inmuebles para alquilar
 - B) La entrada en funcionamiento
 - C) Los inmuebles en alquiler y su puesta en funcionamiento
 - D) Los bienes usados
 - E) Una extraña afirmación del TEARC sobre el momento en que hay que acreditar los requisitos de local y empleado

- F) Un yate para alquilar
- VI. Los aspectos formales.
 - A) La AN confirma los nefastos efectos para el contribuyente del incumplimiento de requisitos formales, y el TSJC y el TEAC se ratifican en sus criterios anteriores
 - B) La no aplicación del régimen sancionador más beneficioso de la nueva normativa RIC
 - C) La presentación fuera de plazo del IS con la dotación; y la presentación en plazo, pero sin acreditar por otros medios la dotación
 - D) La presentación complementaria del IS con una mayor dotación RIC
 - E) La RIC y los procesos de fusión
- VII. Sobre incompatibilidades, competencias y procedimientos.
 - A) Las incompatibilidades de la RIC con otros beneficios fiscales
 - B) La competencia de la Dependencia de Gestión (unificación de criterio)
 - C) El TEARC no puede mandar practicar la liquidación de la RIC en un ejercicio que no es objeto de inspección
- VIII. La regularización de la RIC.
 - A) Los intereses de demora cuando la base imponible es negativa
 - B) El anatocismo (intereses de demora que se añaden a la cuota para devengar nuevos intereses)
 - C) La imputación a los socios de bases imponibles de sociedades transparentes incrementadas por dotaciones RIC rechazadas
- IX. Conclusiones.

Resumen del contenido:

Es ésta la séptima Crónica de la RIC que se publica consecutivamente con periodicidad anual. La primera, en el año 2003, comprendió el periodo 1994-2002, mientras que todas las posteriores tuvieron contenido anual. En ella se analiza la actualidad del incentivo fiscal más importante del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que sin embargo, según concluye su autor, se observan ya síntomas claros de disminución en la intensidad de su aplicación.

INTRODUCCIÓN

La columna vertebral de esta Crónica anual sigue siendo el comentario de los pronunciamientos que sobre la RIC se han producido en las distintas instancias de los Tribunales de Justicia y económico-administrativos a los que he tenido acceso a través de las diferentes bases de datos (publicadas hasta el 27 de enero de 2009), fortalecidos este año con las abundantes sentencias de la Audiencia Nacional (AN), que confirman casi en su totalidad el criterio administrativo sobre este incentivo. También he contado, como siempre, con la información de compañeros asesores fiscales sobre actuaciones concretas. Algunos pronunciamientos del año 2007 que no fueron objeto de análisis en la última Crónica son ahora incorporados a este estudio.

Poco podemos decir sobre la nueva legislación RIC, aunque hay dos afirmaciones de la AN y del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC) que destacamos dentro del análisis de las sentencias en que fueron analizadas. Me refiero, en concreto, al alcance de la reforma en relación con la legislación anterior y los bene-

ficios que pueden destinarse a la RIC; y la no aplicación del nuevo régimen sancionador más favorable para el contribuyente.

Apenas comento este año las consultas vinculantes emitidas por la DGT por su escasa importancia.

Dividimos esta Crónica en nueve grandes apartados, siguiendo la estructura lógica del incentivo fiscal que analizamos. En el primero hago mi apreciación — subjetiva por supuesto— sobre los principales acontecimientos del año 2008 y en el último extraigo las principales conclusiones sobre toda la materia estudiada. Entre uno y otro reflejo toda la batería de comentarios ordenados por materias.

I. EL AÑO 2008, UN AÑO DIFÍCIL PARA TODOS

Ha sido el año 2008 un año especialmente difícil para todos: se ha desplomado la economía —cuestión que ya veíamos en los despachos profesionales desde el año anterior—, se han desplomado las dotaciones RIC y se ha puesto de manifiesto la incapacidad crónica de la mayor parte de los políticos para predecir, planificar y

corregir los efectos de un cambio de ciclo económico. Los que están en el poder, negando hasta última hora lo que era evidente, y los que están en la oposición incapaces de arbitrar, proponer y consensuar medidas eficaces para salir de la crisis.

Históricamente en Canarias hemos estado siempre acostumbrados a los cambios de ciclos económicos, no por ello entre unos y otros han dejado de producirse el consecuente caos y drama social, que se saldaba con hambrunas y con la emigración. Algo parecido vuelve a suceder en la primera década del s. XXI, aunque ahora los que emigran son los propios inmigrantes que llegaron al socaire del anunciado “bienestar”.

La crisis financiera mundial y la falta de confianza derivada de la existencia de “los falsos gurús” de la economía, que de la noche a la mañana consiguen la calificación triple A para la emisión de sus títulos —con la complicidad de la ciega autoridad monetaria americana— con la misma rapidez que posteriormente el mercado los recalifica de “bonos basura”, arruinando así a sus propietarios; la innovación constante en el mercado financiero globalizado que ha permitido que las “subprimes” norteamericanas hayan sido financiadas con fondos europeos de “conventos de clausura o de orfanatos”, por poner ejemplos extremos; y las facilidades crediticias de la banca española —consentidas por nuestra autoridad monetaria— que ha ofertado préstamos hipotecarios no sólo para la adquisición de la vivienda, los muebles y el televisor, sino también para “llevar a la

niña a Eurodisney como regalo de primera comunión”, han sobrepasado con creces los límites de lo creíble y razonable. Y así estamos, agravados considerablemente en España por el irracional “boom” de la construcción. Por poner un ejemplo cercano: en el municipio de Las Palmas de Gran Canaria se han construido numerosísimas viviendas a un ritmo vertiginoso en los últimos diez o quince años, sin embargo el número de habitantes en el municipio no ha dejado de descender en ese periodo. Era lógico que la promoción y la construcción de viviendas entrasen en grave crisis.

Las medidas económicas y financieras adoptadas por el Gobierno han llegado tarde, y la inyección financiera estatal a las entidades crediticias —que han ganado en los últimos años más que nunca— aún no se han trasladado a las empresas, que asisten impotentes a un vertiginoso resquebrajamiento de su economía y entorno.

En Canarias la crisis financiera se ha unido a la de la construcción y turismo —no sólo el número de turistas desciende por la mala situación económica de los mercados emisores, sino que los precios se desploman día a día. Ejemplo de ello es que un conocido tour operador escandinavo está pagando 20 € a los empresarios del sector en los meses de diciembre 2008 y enero 2009 por la estancia de sus clientes no especificados de última hora, la mayoría en estos momentos, por habitación, apartamento o bungalow—, y se ha trasladado al resto de sectores: el comercio ha cerrado el año con un descenso cercano al 40% en ventas, el mercado de pasajeros entre las

islas se ha visto mermado considerablemente y el resto de los servicios también se ve notablemente afectado.

Así las cosas, y entrando ya en la materia específica de esta Crónica, lógico era que también las dotaciones y la materialización de la RIC se viesen afectadas. Y así ha sido según explico a continuación.

En un estudio realizado en el mes de octubre de 2008 y en el que he contado con la colaboración de 22 despachos profesionales analicé los datos de una muestra de 2.065 sociedades (con sede en Gran Canaria, Tenerife y Lanzarote) respecto al beneficio obtenido en 2006 y 2007, su aplicación o no a la RIC, y el monto de las dotaciones efectuadas en cada uno de esos años. Los resultados fueron los siguientes:

- Los beneficios obtenidos en 2007 disminuyeron un 21% respecto a 2006.
- El 27,22% de las sociedades incluidas en la muestra dotaron la RIC en 2006, mientras que en 2007 el porcentaje disminuyó al 16,40%.
- Las dotaciones a la RIC representaron en 2006 el 70,37% del beneficio obtenido, mientras que en 2007 el porcentaje fue tan sólo del 44,16%.
- Las dotaciones RIC realizadas en 2007 supusieron el 50% de las efectuadas en 2006.

A la vista de estos resultados, el descenso de las dotaciones RIC 2007 en valo-

res absolutos y en valores relativos respecto a 2006 es evidente, pero hay un hecho que merece analizar con más detenimiento: mientras que el resultado empresarial disminuyó en la muestra analizada sólo en un 21% de 2006 a 2007, sin embargo las dotaciones RIC efectuadas cayeron en un 50%. La lógica nos indica que un descenso del 21% de los beneficios repercutiría en un descenso parecido en las dotaciones, pero no ha sido así, sino que el porcentaje de disminución se ha incrementado hasta el 50%. Las conclusiones a las que he llegado al respecto son las siguientes:

a) El ejercicio económico 2007 para las empresas canarias ha sido bueno con carácter general, aunque el volumen de beneficios haya disminuido respecto a 2006. El final del buen ciclo económico por el que atravesaba nuestra economía se veía venir. Sin embargo, el momento en el que los empresarios han de tomar la decisión de aplicar su saldo de Pérdidas y Ganancias de 2007 a la dotación de la RIC es en junio de 2008, ya en plena crisis económica, mes en el que se ve con claridad que los negocios por mucho que se invierta más en ellos no van a generar tasas de rentabilidad adecuadas para esas nuevas inversiones. En un momento de pesimismo donde prima la preferencia por la liquidez para afrontar lo que puede pasar.

b) El empresario se ve además con una dificultad adicional importante. Hasta ese momento ha financiado sus inversiones con créditos del sistema financiero, pero las restricciones crediticias impuestas por la Banca le impiden hacer lo mismo, ¿cómo

puede financiar las inversiones a las que se obliga con la dotación de la RIC? Sencillamente no puede hacerlo. Se unen, entonces, las pocas ganas de invertir por el mal momento económico, con la imposibilidad de invertir por falta de financiación bancaria. El ejemplo más claro lo tenemos con la falta de suscripción de las emisiones 2008 de bonos de la Comunidad Autónoma y de los Cabildos insulares, que venían siendo financiados y pignorados por la banca. No hay financiación: no hay suscripción; y

c) La nueva legislación RIC con el esperado Reglamento, que poco o nada ha aclarado respecto a las dudas suscitadas en cuanto a la materialización y las formalidades. Los planes de inversión, sus modificaciones, las sanciones aplicables, etc. desmotivan al empresario y asesores que ven otras posibilidades más simples y con mayor seguridad jurídica para minimizar la imposición sobre beneficios, como la aplicación de la deducción por inversiones en activos fijos. Por otro lado, una RIC sumamente restrictiva en cuanto al beneficio que puede dotarse en una etapa recesiva de nuestra economía tiene poca justificación! ¿Que hay que volver a cambiar la Ley?, pues habrá que hacerlo si no cubre las expectativas en ella depositadas.

Otro aspecto digno de mención en 2008 es el de las tres consultas vinculantes redactadas conjuntamente por las Cámaras de Comercio de Santa Cruz de Tenerife y Las Palmas en relación con una serie de dudas que surgían de la lectura de la Ley y del Reglamento en la rehabilitación de la

planta turística obsoleta, en el cajón de sastre del art. 27.4.c) y en las formalidades de los planes de inversión y sus modificaciones. Consultas redactadas por el autor de esta Crónica con las sugerencias de los miembros de las Comisiones formadas en ambas Cámaras y previamente consensuadas con la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, que tras más de seis meses desde su presentación aún no han sido contestadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda. Somos conscientes de que hubo un cambio de Director general por medio, pero ha pasado tiempo suficiente para su evacuación. Mucho me temo, entonces, que la interpretación de los preceptos legales y reglamentarios comentada sea aún más dura desde el punto de vista administrativo de lo que exponíamos en dichas consultas.

Y termina el año con las emisiones de bonos RIC de la Comunidad Autónoma (en el mes de octubre) y de los Cabildos de Gran Canaria y Tenerife (en noviembre) que sólo se suscriben en unos porcentajes ínfimos respecto a años anteriores. El Gobierno de Canarias ofertó dos tramos para la suscripción de bonos RIC: el tramo competitivo con un volumen de 75.000.000€, que sólo fue suscrito por importe de 31.950.000 € (un 42,60%), y el tramo normal, con una emisión inicial de 125.000.000 €, a la que se le añadió los 43.050.000 € no suscritos en el primero. En total, 168.050.000 €, de los que sólo se suscribieron 45.670.000 € (un 27,2%). Si comparamos los 200.000.000 € del nomi-

nal de los títulos ofertados inicialmente, el importe suscrito total, 77.620.000€, representa un escaso 38,81%. Parecidos resultados alcanzó el Cabildo de Gran Canaria, con una emisión de 42.636.000 € y un importe suscrito de 14.782.000 € (un 34,67%). Mejor suerte tuvo, finalmente, la emisión del Cabildo de Tenerife, con un nominal de 66.879.000 € y un importe suscrito de 32.883.000 € (49,17%).

Si contamos los bonos no suscritos del primer tramo competitivo del Gobierno de Canarias, que fueron acumulados al segundo tramo normal, se ofertaron por las tres instituciones un total de 352.565.000 €, de los que se suscribió sólo un 35,53% (125.285.000 €). Tan ínfimo porcentaje tiene una única explicación: la falta de financiación bancaria a la hora de adquirir los títulos, tal como expliqué anteriormente. Con una financiación como la de años precedentes, las emisiones de bonos RIC se hubiesen cubierto, ya que sigue siendo una nota habitual del comportamiento de una gran parte de los empresarios canarios la de dejar para última hora el cumplimiento de sus obligaciones RIC.

Los que no han estado nunca conformes con esta beneficiosa posibilidad de financiar la Hacienda local canaria con fondos RIC notarán cómo disminuirá la inversión pública de estos Organismos por falta de financiación. Quizás así comprendan mejor el hecho de que exigiéndole al empresario a través de la RIC que invierta tres veces más que los impuestos que se ahorra se beneficia también la sociedad canaria.

II. LOS SUJETOS PASIVOS QUE PUEDEN DOTAR LA RIC

Comenzamos el análisis con los casos más novedosos que deseo resaltar en 2008 respecto a los sujetos pasivos que pueden dotar la RIC. El primero se refiere a las Agrupaciones de Interés Económico, el segundo a diversas cuestiones que afectaron en su día a los profesionales, y el tercero al nuevo frente que se abre respecto a las dotaciones RIC de sociedades de servicios profesionales y el tratamiento de las operaciones vinculadas.

A) LAS AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO (AIE)

En la resolución **TEAC nº 2265-06 de 3-4-2008** se analiza el caso de una sociedad que recibe, entre otros rendimientos, imputaciones procedentes de una Agrupación de Interés Económico, que son rechazadas por la Inspección a efectos del cálculo de la dotación. Su argumento es que esos ingresos derivan de la mera tenencia de un patrimonio financiero, por lo que deben quedar excluidos del ámbito de la RIC.

El TEAC analiza la fiscalidad de las AIE, reguladas en la Ley 12/1991, que tienen personalidad jurídica y su régimen fiscal está señalado en los artículos 7.1 y 66 de la LIS. El primero señala que son sujetos pasivos del IS las personas jurídicas, y el segundo especifica que a las AIE le es de aplicación el régimen de transparencia fiscal, excepto cuando todos sus socios sean residentes, que no tributarán por el IS sino

que imputarán la base imponible a dichos socios; llegando a la conclusión de que al estar sujetas al IS son las AIE las que pueden dotar la RIC con sus rendimientos y no sus socios. La cantidad que imputarán a estos es la base imponible después de restar del beneficio fiscal la dotación, mientras que para el socio el beneficio imputado no es sino un ingreso derivado de la mera tenencia de activos, no susceptible de RIC.

B) LOS PROFESIONALES

Sobre los profesionales desde hace bastante tiempo no existe duda alguna de que pueden dotar la RIC, pero ¿qué ha ocurrido con aquellos a los que se les rechazó la dotación y recurrieron? El TSJC en 2008 resuelve dos cuestiones diferentes: en **sentencias TSJC LP nº 123 de 1-2-2008** y **nº 335 de 25-4-2008** se analizan dos casos de agentes de seguros que dotaron la RIC, pero no la dedujeron de la cuota (uno de ellos así lo hizo constar a pie de página en la declaración). Una vez resuelta la posibilidad de que los profesionales efectivamente podían dotar la RIC solicitaron la devolución de un ingreso indebido, negándosela la Dependencia de Gestión y sin que tampoco se lo aceptase el TEARC. Sin embargo, su pretensión sí ha sido estimada por el TSJC.

La otra cuestión se resuelve en la **sentencia TSJC LP nº 22 de 15-2-2008**, en la que se llega a la misma conclusión anterior respecto a la devolución de ingresos indebidos solicitada por otro agente de seguros, si bien en esta ocasión no se señala si se debe a que consignó la dotación sin

deducirla de la cuota o que la Administración le liquidó una "paralela" excluyendo dicha deducción. El resultado es el mismo, el TSJC anula la resolución del TEARC y admite la pretensión del recurrente.

C) LAS MATIZACIONES DE LA DGT SOBRE LAS SOCIEDADES DE SERVICIOS PROFESIONALES

La **consulta DGT V1729-08 de 24 de septiembre** aborda una cuestión que me preocupa bastante y que se convertirá en un nuevo campo de batalla tributaria: la de una sociedad de servicios profesionales que obtiene la mayoría de sus ingresos por la actuación del socio profesional único. La DGT contesta al final que no ve impedimentos para que pueda dotar la RIC con los beneficios obtenidos, a pesar de que no tenga personal asalariado. Hasta aquí todo perfecto, pero hace una advertencia previa: que las operaciones entre el socio y la sociedad han de valorarse a valor de mercado, por lo que en aplicación de este "etéreo" concepto podemos encontrarnos que la sociedad vea disminuidos sus beneficios por el ajuste de la Administración, por lo que la dotación RIC efectuada en su caso sobrepasará los límites exigibles; y lo que es peor, que el profesional vea incrementada su base imponible sin posibilidades de dotar la RIC por extemporaneidad.

III. LOS BENEFICIOS SUSCEPTIBLES DE DOTAR LA RIC

Los beneficios que pueden incorporarse a la dotación de la RIC sigue siendo la cuestión más debatida en los Tribunales.

Dentro de los resultados existen diversas conceptos, que analizamos individualmente, destacando sobremanera la peculiar actividad de arrendamiento, sobre la que se ha pronunciado la AN en 2008. En aquellas materias en las que existe abundante material de análisis he creído oportuno su separación por tribunales.

A) LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

La actividad de compra-venta y arrendamiento de inmuebles sigue siendo la más conflictiva en la RIC. En 2008 se ha pronunciado la AN sobre la categórica necesidad de cumplir con los requisitos de la LIRPF para considerar esta actividad como económica y, por tanto, que el beneficio que se deriva de su desarrollo sea susceptible o no de dotar la RIC. Por la amplitud de las sentencias y resoluciones analizadas, las contemplamos por órgano emisor:

1. La Audiencia Nacional y el arrendamiento de inmuebles

En todas las sentencias de la AN estudiadas viene a afirmarse con carácter general que los requisitos exigidos para la actividad de arrendamiento de inmuebles en el IRPF son también aplicables a las sociedades.

En la **sentencia AN de 15-3-2007 (Sección 2)** se trata de una sociedad dedicada al comercio al por mayor de comestibles que vende su negocio a Pío Coronado, S. A. y le alquila los inmuebles donde realizaba su actividad. Con los beneficios obte-

nidos por dichos alquileres dota la RIC, rechazando la Inspección y el TEAC dicha dotación. Las alegaciones de la entidad recurrente se basan en la dudosa aplicabilidad del art. 40 de la LIRPF (Ley 19/1991) para determinar si a efectos del IS existe una explotación económica, ya que dicho artículo sólo utiliza la expresión "actividad empresarial", sin que dicho concepto pueda extrapolarse al IS.

La AN expone, en primer lugar, que el art. 27 de la Ley 19/1994 utiliza la expresión "explotación económica" al referirse a los sujetos pasivos que pueden disfrutar del incentivo, y que esta expresión equivale al desarrollo de una actividad empresarial, en cuanto supone la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción. En segundo lugar, que el art. 40 de la LIRPF define con carácter general los rendimientos de actividades empresariales y con carácter particular los obtenidos en la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles, que para entenderse como "empresarial" deben cumplir con los requisitos de local exclusivamente destinado a esa gestión y con al menos una persona empleada con contrato laboral.

Con estas dos premisas, afirma que este precepto es totalmente aplicable al caso planteado, *en cuanto que especifica en qué supuestos los rendimientos obtenidos en una actividad de arrendamiento se entienden obtenidos en el desarrollo de una "actividad empresarial" en el sentido mercantil de la frase, y, por ello, sujeta al Impuesto sobre Sociedades, de forma que*

no concurriendo los requisitos fiscalmente exigidos, los rendimientos obtenidos por el arrendamiento no se pueden predicar como derivados de una actividad empresarial o explotación económica.

Una vez sentado que la exigencia de la LIRPF es también aplicable a las sociedades entra en la casuística particular de la empresa, que no prueba convenientemente el cumplimiento de ambos requisitos, ya que no consta en el TC-2 de la Seguridad Social que a la fecha de arrendamiento la entidad contara con un trabajador por cuenta ajena en dicha actividad empresarial.

En la segunda de las **sentencias, AN 26-11-2007 (Sección 7)**, se aborda el caso de una sociedad que alquila locales industriales y que es considerada por la Inspección como de mera tenencia de bienes, no pudiendo entonces dotar la RIC. La entidad intenta probar que cumple los requisitos exigidos a la actividad de arrendamiento de inmuebles, contando con una empleada en virtud de contrato verbal indefinido.

La AN hace la misma consideración que en la sentencia anterior sobre que la expresión "explotación económica" equivale al desarrollo de una actividad empresarial y que ésta se regula en el caso de arrendamiento de inmuebles en la LIRPF, siendo aplicables dichos preceptos a las sociedades.

Entrando en la prueba del cumplimiento específico de los requisitos de local y empleado, la empresa disponía de una

pequeña habitación dentro de un local que por fuera tenía el rótulo de otra sociedad y al ser preguntada la empleada respondió al actuario que "ella estaba entre la oficina de la otra sociedad y la habitación utilizada como despacho". La AN considera que no ha quedado acreditado por parte de la empresa el cumplimiento de ambos requisitos, por lo que con los alquileres de locales industriales no realiza una actividad empresarial y por tanto no puede dotar la RIC.

En las dos sentencias anteriores hemos visto cómo se rechaza la dotación de la RIC por alquileres obtenidos sin cumplir con los requisitos de una actividad económica (local más empleado), mientras que en la **sentencia AN 21-4-2008 (Sección 7)** se rechaza también la materialización efectuada en naves industriales (una de ellas usada) para su alquiler, por no cumplirse con ambos requisitos. Y planteamos esta sentencia aquí, que trata de la materialización, porque la AN vuelve a afirmar por tercera vez que los requisitos del IRPF para que la actividad de arrendamiento se considere una actividad empresarial son también aplicables a las sociedades. En este último caso se trata, repito, de la materialización de la RIC, no de la dotación, sin que haga distinciones al respecto, por lo que podemos afirmar que para la AN los requisitos del art. 25 de LIRPF son aplicables a las sociedades, tanto en la dotación como en la materialización de la RIC.

En la **sentencia AN 29-8-2008 (Sala 7)** la entidad mercantil materializó su RIC en tres locales comerciales dedicados al arrendamiento, entendiendo la

Administración que dicha inversión no era apta porque no existía una estructura empresarial dedicada al desarrollo de la actividad de arrendamiento, y por otra parte, que se trataba solamente de tres locales, por lo que no admitía que constituyese en sí misma una actividad económica.

La AN vuelve a partir del principio de que los requisitos del art. 40.2 de la LIRPF 19/1991 son aplicables a este caso —por tanto a las sociedades—, lo que no constituye novedad a la vista de lo dicho anteriormente, pero añade, además, un comentario que no compartimos y que creíamos no aplicable a la vista de los reiterados pronunciamientos del TSJC, que el escaso número de locales no permite presumir que exista una actividad económica: *Sin embargo, en el presente caso, a tenor de lo obrante en el expediente, y no habiéndose promovido la práctica de prueba en contrario por la parte recurrente, no ha resultado acreditada la existencia de tal actividad empresarial, pues además de no estar probado que el local en el que supuestamente se realizaba tal actividad estuviera dedicado exclusivamente a ello, ni la existencia de un empleado con contrato laboral con tal fin, por las razones que se exponen en la resolución impugnada, lo cierto es que el escaso número de locales arrendados (tres) no permite presumir que realmente su arrendamiento constituía una actividad empresarial de la entidad a cuyo servicio se hubiera puesto una estructura material y personal, en los términos exigidos por la norma.*

Este comentario podemos entenderlo de dos formas bien distinta: a) que además

de cumplir los requisitos de local y empleado, el número de inmuebles arrendados ha de ser suficiente para acreditar la realización de una actividad económica, o b) que a pesar de no cumplirse dichos requisitos es posible acreditar la existencia de una actividad económica con el arrendamiento de inmuebles, siempre y cuando su número sea importante. Es decir, volvemos de nuevo a las dudas iniciales, que parecían despejadas por el TSJC cuando afirmaba reiteradamente y con lógica que el número de fincas no puede afectar a la calificación del arrendamiento de inmuebles como actividad económica, siempre que se cumplan los requisitos de local y empleado.

2. EL TSJC y la actividad de arrendamiento

El TSJC mantiene en 2008 su criterio anterior respecto a la actividad de arrendamiento, aunque con algunas matizaciones interesantes.

En **sentencia TSJC TF nº 59 de 14-2-2008** niega que una sociedad realice una actividad económica con los alquileres que recibe porque tiene un local a disposición de dicha actividad, pero no empleados. Al no realizar una actividad económica no puede dotar la RIC con los ingresos por alquileres obtenidos. Además considera que su conducta merece la sanción impuesta.

Y en **sentencia TSJC LP nº 402 de 13-6-2008** se muestra, sin embargo, mucho más flexible que la Administración

tributaria. Se trata de una sociedad con domicilio y oficina en La Coruña, pero con locales y apartamentos alquilados en Gran Canaria. La Inspección y el TEARC consideran que no realiza actividad económica con los alquileres, ya que no tiene empleados dedicados a dicha actividad, rechazando la dotación efectuada. El TSJC entiende lo contrario, que realiza una actividad económica en la que trabajan seis personas dadas de alta en el régimen de autónomos, sin que puedan ser excluidos como empleados por la Inspección por dicho régimen, ya que su afiliación deriva de su doble condición de empleados y administradores: *sin embargo tal interpretación no resulta razonable. No se trata de determinar si la entidad era o no una sociedad transparente (a cuyos efectos si es admisible la exigencia literal del precepto), sino de la existencia de una actividad económica o empresarial. Entendida como ordenación de elementos personales y materiales... y a estos efectos es indiferente y por ello no exigible que la afectación de los elementos personales tengan un régimen u otro en la Seguridad Social.*

El hecho de que se encuentren datos de alta en el régimen autónomos es consecuencia de que al mismo tiempo sean integrantes de su Consejo de Administración, pero tal circunstancia no invalida que presen efectivamente servicios ejecutivos a la sociedad.

En otras palabras, añadimos nosotros, no es necesario acreditar los requisitos del art. 25.2 si se demuestra que se realiza una actividad económica. Este criterio ya lo manifestó el TSJC (Sala LP) en sentencia

anterior, aunque habían pasado ya varios años sin que lo confirmara nuevamente.

3. El TEAC y la actividad de arrendamiento

Dos resoluciones del TEAC del año 2007 que no contemplamos en la última Crónica de la RIC analizan cuestiones derivadas de la actividad de arrendamiento. En la resolución **TEAC 1594-06 de 27-09-2007** se plantea la cuestión de una sociedad que recibe ingresos de arrendamiento de un complejo de bungalows explotados por un tercero con los que dota la RIC. Sin embargo, la Administración tributaria entiende que no existe actividad económica y rechaza la dotación. EL TEAC le da la razón, argumentando que no cumple los requisitos del art. 40.2 de la LIRPF de 1991, ya que la propia entidad manifiesta que la gestión se realiza en el propio complejo hotelero, que claramente no es un local exclusivamente destinado a la actividad de arrendamiento, y que alega que gestiona y controla la actividad de la sociedad, que es el servicio de hospedaje, pero no la gestión del arrendamiento del complejo, incidiendo que en el contrato de arrendamiento figura la cláusula de que el arrendador se desvincula de la gestión hotelera.

Respecto al empleado sólo queda acreditado que figura como única persona la administradora, sin que se pruebe que perciba retribuciones en función del contrato laboral, ni que esté contratada para el desempeño de la actividad de arrendamiento.

Sin embargo, en la **resolución TEAC 1180-06 de 8-11-2007** sí se estiman las pretensiones del contribuyente. Se trata de una sociedad que recibe ingresos por alquileres por un importe de 36 millones de pesetas y dota la RIC. La Inspección y el TEARC no admiten dicha dotación, a pesar de que cumple los requisitos de local y empleado, porque alegan que no existe carga de trabajo suficiente que justifique la necesidad de disponer de persona contratada y local para obtener los correspondientes ingresos. El TEAC es contundente en este sentido, afirmando que el art. 25 de la LIRPF contiene un criterio calificadorio de naturaleza objetiva, por lo que al cumplirlos la sociedad su actividad tendrá la calificación fiscal de rendimiento de actividad económica. Además estima que el elevado importe de la renta justifica la organización existente.

B) LOS INGRESOS FINANCIEROS

La AN ratifica el criterio administrativo de que sólo una parte de los ingresos financieros obtenidos por las empresas son susceptibles de dotarse a la RIC, ya que la mayoría de ellos los considera como beneficios procedentes de la mera titularidad de activos.

En la **sentencia AN 27-09-07 (Sección 2)** se analiza una Junta de Compensación que además de la promoción inmobiliaria se dedicó a la extracción y venta de agua, obteniendo ingresos financieros y dotando la RIC. Concretamente, la entidad utilizaba los excedentes de tesorería obtenidos en la venta de agua e inmue-

bles para sacarles, transitoriamente, rentabilidad a través de inversiones financieras de alta liquidez: títulos de la Deuda pública del Estado y de la Comunidad Autónoma de Canarias. La AN dice que la norma no alude (a la hora de dotar la RIC) a todo beneficio, sino al que proviene de establecimientos situados en Canarias, lo que presupone el desarrollo de una actividad empresarial, sin que tengan acomodo en la RIC los rendimientos que derivan de la simple titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de dichas actividades. En el supuesto concreto, dice la AN, que los beneficios financieros provenían de activos de la entidad que no están afectos y no son necesarios para el ejercicio empresarial, ni pueden considerarse procedentes de la colocación temporal de excedentes de tesorería, por lo que no podían destinarse a la dotación RIC.

Concluye con una afirmación interesante que por su interés reproducimos literalmente y que será la guía a seguir ante la disyuntiva de qué ingresos financieros son susceptibles de la dotación: *En definitiva entre los beneficios no distribuidos que, en aplicación del apartado 2 del art. 27 de la Ley 19/94, serán base del cálculo para definir el importe máximo en que podría reducirse la base imponible del ejercicio como consecuencia de la dotación de la Reserva, se incluirán todos los beneficios derivados de la realización de actividades empresariales o profesionales en Canarias, incluidos los procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con ellos y los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos,*

que según las necesidades de cada sector sea necesario para afrontar futuras inversiones, pero no los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no están relacionados con las mencionadas actividades económicas.

En la **sentencia AN 22-5-08 (Sección 7)** se llega a la misma conclusión. Se trata de una sociedad que obtiene beneficios, entre otros, de su actividad financiera, con un volumen de activos financieros (FIM, FIAMM y Deuda pública) que según la Inspección es muy superior al preciso para desarrollar su actividad. La AN comparte ese criterio, que el volumen de activos financieros es desproporcionado para la actividad de comercio de productos farmacéuticos, por lo que su rendimiento procede de la mera titularidad de activos financieros, no siendo posible su inclusión en la dotación.

La **sentencia AN 18-12-07 (Sección 2)** analiza varias cuestiones, siendo una de ellas la procedencia o no de dotar la RIC con los dividendos obtenidos de una filial procedentes de beneficios generados en Canarias. La AN dice también que no, que no puede dotarse la RIC con ellos porque proceden de la mera titularidad de activos que no están relacionados con el desarrollo de actividades económicas, lo que redundaría en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas.

La **resolución TEAC 14-02-08** llega a la misma conclusión respecto a los dividendos que recibe una entidad de su filial, ya que proceden de la mera titularidad de

acciones, sin que su obtención suponga la ordenación por cuenta propia de factores productivos.

El TSJC también se ha pronunciado sobre los intereses en 2008:

La **sentencia TSJC LP nº 128 de 22-2-2008** no admite como válidos para dotar la RIC los intereses recibidos por préstamos a entidades alemanas del grupo porque no constituyen activos vinculados funcionalmente con la actividad que desarrolla. Respecto al planteamiento del recurrente de que no habría entonces que excluir sólo los ingresos, sino también los gastos financieros que ha tenido la entidad, dice que ese planteamiento teórico es impecable, pero que no se ha probado debidamente que los gastos financieros guarden relación o fueran necesarios para obtener los ingresos financieros, siendo evidente que proviniendo los intereses de un préstamo hipotecario no existe correlación alguna con los intereses financieros de que se trata.

La **sentencia TSJC LP nº 233 de 23-5-2008** considera que la sociedad es de mera tenencia de bienes porque se limita a recibir intereses de una opción de compra que recibió sobre unos terrenos, sin desarrollar actividad alguna. En consecuencia no puede dotar la RIC. Sin embargo, el valor añadido de esta sentencia no está en materia RIC sino en otra cuestión interesante que analiza y de la que quiero dejar constancia: la inspección había rechazado como gastos deducibles los gastos financieros de un préstamo hipotecario

que tenía la sociedad. Sin embargo, el TSJC estima que sí son deducibles porque la constitución de una hipoteca supone un acto propio del objeto social de la entidad.

Sí admite el TSJC, sin embargo, que pueda dotarse la RIC con los intereses obtenidos en un préstamo participativo. La **sentencia TSJC LP nº 404 de 4-7-2008 (+)** llega a esa conclusión después de que la Inspección y el TEARC hubiesen rechazado que los intereses obtenidos de un préstamo con una sociedad filial pudiesen servir para la dotación, ya que es al fin un préstamo, que sólo supone la realización de una actividad económica en una entidad financiera.

Se basa el ponente del TSJC en el hecho de que el activo financiero (el préstamo participativo) está vinculado funcionalmente con el desarrollo de la actividad que constituye el objeto social de la entidad, por lo que sus rendimientos también lo están y pueden destinarse a la RIC: *Pues bien en atención a que como se ha expuesto se trata de dos entidades participadas, de que el mencionado préstamo carecía de interés fijo ni mínimo, por lo que la entidad demandante asumía un riesgo empresarial, que la actividad específica para la que se concierta es la propia de la entidad demandante y que en la promoción de que se trata (construcción de un edificio de obra nueva y su explotación) la entidad demandante no solo aportó dinero sino que realizó toda la gestión empresarial con su propio personal y medios materiales, no puede afirmarse que los beneficios obtenidos sean ajenos a la actividad empresarial por*

ella ejercida y por ello resultaban aptos para dotar la RIC.

Y en la **sentencia TSJC LP nº 419 de 18-7-2008 (+)** se admiten los intereses recibidos como susceptibles de dotar la RIC por el hecho de que la Inspección se limita a negar que estén vinculados con la actividad empresarial, pero sin probarlo.

C) LOS RESULTADOS EXTRAORDINARIOS

La **sentencia AN 29-09-08 (Sección 7)** trata diversas cuestiones relacionadas con la RIC. Una de ellas es la dotación con los beneficios extraordinarios obtenidos en la venta de un terreno, que la Administración considera que no estaba afecto a actividades económicas. La entidad alega que la Ley no distingue sobre el origen de los beneficios y que el término establecimiento no es equiparable al de establecimiento mercantil. La AN no opina igual, afirmando que los beneficios han de provenir del ejercicio de una actividad empresarial desarrollada en Canarias y que el término "establecimiento" se refiere al local o lugar fijo donde radica esa actividad empresarial o explotación económica. Respecto a la actividad de compraventa de inmuebles hace referencia a los requisitos del art. 40 de la Ley 19/1991 (local más empleado) para que se considere una actividad empresarial. No expone más argumentos, pero desestima las pretensiones de la entidad.

El mismo planteamiento respecto a la imposibilidad de dotar la RIC se hace en la **resolución TEAC 14-02-08**. Es una

máquina de soplado de botellas la que genera ingresos por alquiler y se enajena posteriormente, obteniéndose un beneficio con el que la sociedad dotó la RIC, pero sin tener empleados ni local propio o alquilado, ya que la máquina estaba situada en el recinto de la arrendataria. Ni los ingresos obtenidos por el alquiler ni la plusvalía generada en la venta de dicha máquina son para el TEAC susceptibles de dotar la RIC, ya que no existe una estructura organizativa mínima, tal como señala el art. 25 de la LIRPF.

Esta misma resolución califica de beneficios procedentes de la mera titularidad de acciones los obtenidos en la venta de acciones, por lo que no provienen de una actividad económica y por tanto no puede dotarse la RIC con ellos.

La sentencia TSJC LP nº 127 de 22-2-2008 analiza la dotación de la RIC con la plusvalía obtenida por la enajenación de un inmueble no afecto a la actividad empresarial según la Administración tributaria, repitiendo el criterio anterior de la Sala de que son sólo susceptibles de dotación las ganancias derivadas de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente, por lo que hay que centrarse en si el activo enajenado estaba vinculado funcionalmente al desarrollo de la actividad de la empresa.

Entiende el ponente que no lo estaba, sin llegar a explicar el recurrente el motivo ni las funciones que desempeñaba el inmueble enajenado, por lo que la plusvalía obtenida no es susceptible de la dotación.

A la misma conclusión se llega en la **sentencia TSJC LP nº 145 de 29-02-2008**, si bien en este caso sí se explicita de qué bien inmueble se trata. El argumento sobre que el término "establecimiento" equivale a la realización de una actividad económica es el que viene manteniendo el TSJC desde que se pronunció en esta materia. Entrando en el caso particular, se trata de una entidad que adquirió un inmueble y encargó una serie de proyectos para su rehabilitación, pero antes de efectuarla lo vendió. Los actos realizados no son suficientes, a juicio del TSJC, para considerar que efectivamente haya tenido lugar una actividad empresarial, por lo que no puede dotarse la RIC con la plusvalía obtenida.

La **sentencia TSJC TF nº 99 de 29-2-2008** analiza el caso de una sociedad que se dedicó a la adquisición de terrenos mediante compra o permuta, pero que no llega a construirlos, vendiendo parte de ellos. La plusvalía obtenida no es susceptible de la dotación RIC porque no realiza una actividad económica, ya que no cumple con los requisitos de local y empleado. Además considera que esa conducta es sancionable.

D) LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL DESARROLLADA FUERA DE CANARIAS

La **sentencia AN 1-2-2007 (Sección 2)** analiza los beneficios obtenidos por el armador de un barco de pesca que descarga en el puerto de Las Palmas, pero que faena en Marruecos y tiene el domicilio social en Pontevedra. Entiende que el

armador no demuestra suficientemente que realiza dicha actividad en Canarias, por lo que no puede dotar la RIC con los beneficios obtenidos en la pesca desembarcada.

La entidad intentó demostrar que tenía oficina abierta en Las Palmas de Gran Canaria, a donde se desplazaba su gerente cada vez que el barco arribaba al puerto, que era también donde se pertrechaba y preparaba.

La AN dijo que Canarias no era el lugar donde habitualmente ejercía su actividad la empresa armadora, ya que la pesca se desarrollaba en el mar, siendo Las Palmas únicamente la sede portuaria a donde acudía el barco una vez finalizada la actividad pesquera; sin que la empresa acreditara, pese a sus esfuerzos, que poseyera una oficina permanente en dicha ciudad, sino que ocasionalmente utilizaba la de otra empresa cuando venía su gerente. La puntilla al tema fue el hecho que la gran mayoría de sus proveedores resultaron ser de la provincia de Pontevedra.

E) NO HAY CAMBIO DE CRITERIO LEGAL, SINO LA INCORPORACIÓN DEL CRITERIO DE LOS TRIBUNALES

El TSJC interpreta que los cambios en la legislación RIC producidos por el RDL 12/2006 no suponen una ruptura respecto al régimen anterior, sino la incorporación a la Ley 19/1994 del criterio que venían manteniendo al respecto los Tribunales. Así lo manifiesta la Sala de Las Palmas en la **sentencia TSJC nº 127-08 de 22-02-2008:**

Con tal interpretación que hemos reiteradamente compartido, deben quedar fuera de la base de cálculo los beneficios que procedan a la mera titularidad de activos que no están relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redundará en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas.

Esta es la interpretación correcta del precepto legal que se refiere al "beneficio obtenido en el mismo periodo que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias". Ya hemos visto como en la propia definición legal "establecimiento", es sinónimo de actividad o explotación económica y por ello el beneficio es el que procede de tal explotación económica o de los elementos patrimoniales afectos a la misma.

Por agotar la cuestión interpretativa, el hecho de que el *artº 27.2 del R.D.L. 12/2006 vigente a partir de 1 de enero de 2007* haya recogido de forma expresa la interpretación que acabamos de recoger, no significa que se haya modificado tal regulación, sino que, como sucede a menudo, la norma ha convertido en texto positivo una interpretación doctrinal que venían realizando con anterioridad los Tribunales de esta jurisdicción.

Según este criterio, las limitaciones expresas del beneficio susceptible de dotar la RIC señaladas en la nueva legislación no significan una ruptura frente al régimen anterior, sino la consolidación del criterio de los Tribunales. En otras palabras, que las

nuevas limitaciones expresamente señaladas ahora en la Ley 19/1994 no significan que antes no fuesen también aplicables.

IV. EL CÁLCULO DE LA DOTACIÓN

En cuanto al cálculo de la dotación, los Tribunales van realizando ciertas matizaciones que van confirmando criterios anteriores al respecto y van también perfilando ciertas anomalías que se producían y que en su día destacamos. He dividido por temas los casos más representativos.

A) LA RESERVA LEGAL Y LA DOTACIÓN

La **sentencia TSJC LP nº 81 de 18-1-2008** analiza la dotación obligatoria de la Reserva legal en el cálculo de la RIC. La sociedad no dotó la RL, aunque en sus balances figuraba que no existía RL y alega que no lo hizo porque en su día estaba completamente dotada, pero por un error contable se traspasó a reservas voluntarias. El TSJC dice que no es suficiente apelar a los errores contables cometidos, ni a la finalidad de la RIC, sino que al imputar a reservas voluntarias la dotación de la reserva legal se amplió indebidamente el porcentaje del 90% de la dotación. Desestima el recurso, pero al menos anula la sanción.

B) LA DISMINUCIÓN DE RESERVAS Y EL REPARTO DE DIVIDENDOS

La **sentencia AN 22-5-08 (Sección 7)** analiza el efecto de la disminución de las reservas en el cálculo de la dotación. La sociedad disminuyó reservas en los ejerci-

cios 1995 a 1998 que sirvieron para el pago de dividendos y para el pago de deudas con Hacienda. La Inspección entendió que dichas disminuciones debían restarse del beneficio para calcular la dotación, mientras que la empresa alegó que tales disminuciones se hicieron con las reservas de 1994. La AN ratificó el criterio administrativo porque se no probó adecuadamente que el acuerdo se tomara en un año prescrito.

El término "disminución de reservas" que empleaba la legislación anterior como factor limitativo de la dotación se cambió hace tiempo (1 de enero de 2003) por el de "disminución de fondos propios", pero es una pena que la AN no haya entrado en el fondo del asunto, ¿qué hubiese pasado si la entidad prueba que efectivamente el reparto se hizo con reservas de ejercicios prescritos?, ¿no afectaría entonces al cálculo de la dotación?

La **resolución TEAC 3-4-2008** aborda también los efectos de la detracción de reservas voluntarias. En esta ocasión para compensar pérdidas de ejercicios anteriores, que deben restarse del beneficio del ejercicio para calcular la dotación de la RIC, ya que la Ley, en su redacción anterior a 2003, se refería expresamente a la detracción del conjunto de las reservas, y no a la detracción de los fondos propios como en la legislación posterior.

C) EL SISTEMA DE ECUACIONES PARA EL CÁLCULO DE LA RIC

En la **resolución TEAC 27-9-2007** se plantea un interesante sistema de ecua-

ciones diseñado por el actuario que recoge una de las matizaciones que vengo explicando hace años: que si hay que excluir ciertos ingresos para el cálculo de la dotación (por ejemplo, los ingresos financieros) también habrá que contemplar el efecto positivo del menor impuesto de sociedades y la menor reserva legal que se deriva de dicha exclusión. En otras palabras, que si de un beneficio 100 excluyo 20 para el cálculo de la dotación (beneficios no RIC), no tendré que restar para el cálculo de la dotación el efecto impositivo de 100, sino de $100 - 20 = 80$; y lo mismo haremos con la dotación obligatoria de la RL: la que tendré que restar en el cálculo de la dotación no es el 10% de 100-IS, sino la parte proporcional que corresponda sin tener en cuenta el beneficio excluido.

Mis comentarios en libros y artículos anteriores iban un poco más allá, ya que considero que a la hora de excluir los dividendos que se van a repartir del cálculo de la dotación debe partirse de la premisa que los beneficios excluidos de la RIC eran los que primeramente se destinaban a los dividendos, y que también había que matizar el impuesto sobre beneficios y la dotación a la RL, ya que no han de excluirse totalmente. Para estos dos últimos conceptos (impuestos y RL) me parece razonable que al menos la parte proporcional de ellos que se engrosan con beneficios excluidos de la RIC no afecten negativamente a la dotación, siendo esta forma de proceder la que santifica el TEAC en la resolución analizada.

Nada dice, sin embargo, respecto a los dividendos que se reparten, que podrí-

an provenir de los beneficios excluidos, con el riesgo de que se excluyan dos veces de la dotación RIC (como beneficios excluidos y como beneficios repartidos) lo que sería académicamente incorrecto. Una solución pragmática, pero segura, sería la de excluir solamente la parte proporcional de los dividendos que se correspondan con los beneficios susceptibles de dotar la RIC.

La **resolución TEAC 24-7-2008** aborda también una cuestión interesante y compleja: el efecto impositivo del ajuste en la BI de una RIC regularizada. Para hacer más comprensible este razonamiento he de explicar cuál ha sido y es mi posición en esta materia y qué repercusiones ha tenido en los Tribunales.

En un primer momento la cuestión que se discutía en la Inspección es que la regularización de la RIC en un ejercicio posterior debía considerarse una diferencia permanente positiva y por tanto disminuía la dotación de ese nuevo ejercicio. Mi criterio razonado era tajantemente que no, que no afectaba al cálculo de la RIC, ya que su regularización en un ejercicio posterior suponía un mayor IS y por tanto un menor beneficio, lo que ya implicaba una menor dotación en ese año. En síntesis, la regularización de la RIC no afectaba a la base de la dotación, pero sí lo hacía el mayor impuesto sobre beneficios que conllevaba.

Este criterio inicial fue aceptado por el TEARC, pero en un momento posterior una resolución suya fue aún más allá: tampoco afectaba al cálculo de la dotación el impuesto derivado de la regularización,

que debía considerarse como un gasto de ejercicios anteriores. Planteamiento que académicamente no podía compartir. Tampoco lo compartió el Director General de Tributos que presentó ante el TEAC un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

En la resolución comentada, el TEAC inicialmente explica bien lo que se pretende, para luego errar en su planteamiento y al final reconducir la cuestión a los términos recurridos. En síntesis, el TEAC comparte el criterio del Director —que en esta ocasión coincide con el mío— de que el efecto impositivo de una regularización de la RIC en un ejercicio posterior sí afecta a la dotación RIC de ese año, vía un menor beneficio al incrementarse el impuesto sobre beneficios.

Para evitar equívocos, creo que hemos de continuar con el criterio que siempre he explicado.

Por su parte, también el TSJC se ha pronunciado en 2008 respecto al cálculo de la RIC, concretamente sobre la compensación de bases imponibles negativas (no sobre la compensación contable de resultados negativos). La **sentencia TSJC LP nº 213 de 14-3-2008** no sé exactamente cómo calificarla por su complejidad. El fondo de la cuestión es si la compensación fiscal de bases imponibles negativas afecta o no a la dotación de la RIC. Cuestión que siempre he estimado que no, que lo que verdaderamente afecta es la compensación contable de resultados negativos, pero que el TEARC dice en la resolución recurrida que

sí afecta. El magistrado ponente parece compartir el criterio opuesto, que no afecta a su cálculo, pero se fija en un hecho contable: que en su día la sociedad no dotó el crédito fiscal por la base imponible negativa obtenida —que, añadido yo, debió generar el asiento: H. compensación de créditos a impuesto sobre el beneficio—, sin que tampoco lo hiciera en el momento en que efectivamente revertió dicha compensación (el ejercicio que es objeto del recurso) —que debió suponer, sigo añadiendo, la realización de un asiento contable con carácter previo al cálculo del impuesto sobre beneficios, reconociendo dicho crédito, esto es, H. compensación de créditos a ajustes en la imposición—. Debido a este hecho, descalfica “las argucias contables de algunos profesionales de la ciencia contable”, cambia su criterio anterior, califica de “impecable” la resolución TEARC recurrida y desestima el recurso; sin que nos quede claro ahora cuál es su criterio respecto a si la compensación fiscal de bases imponibles negativas afecta o no a la dotación de la RIC. Personalmente sigo opinando como hasta ahora, que no afecta al cálculo de la dotación, que sólo se ve afectada en este campo si se compensan contablemente resultados negativos.

V. LA MATERIALIZACIÓN

Las sentencias y resoluciones de 2008 respecto a la materialización no aportan muchas novedades, aunque sí algunas matizaciones dignas de ser destacadas, entre ellas una extraña afirmación del TEARC en relación con el momento en que han de cumplirse los requisitos de local y empleado en la actividad de alquileres.

A) LOS INMUEBLES PARA ALQUILAR

En la **sentencia AN 21-4-2008 (Sección 7)** se rechaza la materialización efectuada en naves industriales (una de ellas usada) para su alquiler, por no cumplirse con los requisitos de local y empleo de la LIRPF. La AN —aunque la materialización no la considera válida por tratarse de activos usados— afirma que los requisitos del IRPF para que la actividad de arrendamiento se considere una actividad empresarial son también aplicables a las sociedades, por lo que para la AN los requisitos del art. 25 de LIRPF son aplicables a las sociedades, tanto en la dotación como en la materialización de la RIC.

B) LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO

La **sentencia AN 17-11-2008 (Sección 7)** admite el criterio establecido por el TEAC en 2005 —más favorable al contribuyente que el de la Inspección y del TEARC en esos momentos— respecto a la admisión de inversiones RIC que entraron en funcionamiento después del plazo de materialización, pero sin que existieran dilaciones imputables a la sociedad. A esta conclusión llega la AN en la sentencia analizada, que trata de la materialización en una sociedad que invierte más de 20 meuros en un hotel de lujo del Sur de Tenerife, pero que tarda más de cuatro años en ponerlo en funcionamiento. No sólo atiende la AN al hecho de que la inversión es compleja, sino también a que no han existido dilaciones imputables a la sociedad.

La **sentencia TSJC LP nº 87 de 25-1-2008** desestima el recurso de una sociedad que dotó la RIC en 1995 y adquirió un solar en 1997 para construir una nave industrial, pero que a los cuatro años (en 1999) aún no estaba terminada. Obtuvo el certificado final de obra en diciembre de 2001 y finalmente entró en funcionamiento en 2003. Considera que no hay circunstancias excepcionales para tanto retraso, ya que “los obstáculos señalados por el recurrente son sólo incidencias corrientes y ordinarias, que por tanto no poseen un valor cualitativo, equivalente a importante, trascendente o de peso, susceptible de justificar el incumplimiento del plazo”.

C) LOS INMUEBLES EN ALQUILER Y SU PUESTA EN FUNCIONAMIENTO

En la **sentencia AN de 19-6-2008 (Sección 2)** se analiza otra cuestión relacionada con la actividad de arrendamiento de inmuebles, esta vez con su entrada en funcionamiento. Después de confirmar el criterio administrativo y del TSJC de que existe un plazo para la entrada en funcionamiento de los activos afectos a la RIC y que éste coincide con el de materialización, dice que la entidad no ha probado que el inmueble estuviese dedicado al alquiler en dicho plazo, *lo cual no hubiera sido difícil trayendo a la vista determinados elementos de convicción, como ofertas, publicidad u otras, que revelasen la dedicación al arrendamiento del inmueble. Sin embargo, falta toda prueba de tal circunstancia, que debía emprender el recurrente y no ha hecho por inactividad que le es completamente imputable.*

D) LOS BIENES USADOS

La AN en **sentencia AN 21-4-2008 (Sección 7)** no admite la materialización en una nave usada porque entiende que no hay mejora tecnológica y que correspondía al contribuyente la carga de la prueba.

E) UNA EXTRAÑA AFIRMACIÓN DEL TEARC SOBRE EL MOMENTO EN QUE HAY QUE ACREDITAR LOS REQUISITOS DE LOCAL Y EMPLEADO

En la **resolución TEARC nº 35/2162/07 de 31-3-2008** se ve el recurso de un profesional que materializó la RIC del año 1999 en el capital de una sociedad que invirtió en inmuebles para alquilar. La ampliación de capital en la que suscribió los títulos se hizo en 2001, y en la Inspección la sociedad no pudo acreditar suficientemente que cumplía con los requisitos de local y empleado, por lo que aquella consideró que la materialización efectuada por el profesional no cumplía los requisitos de la normativa RIC. Hasta ahora, lo de siempre, la necesidad de probar el cumplimiento de los requisitos del art. 25.2 de la LIRPF, que no tiene mayor importancia ni sorprende a nadie, pero la novedad la encontramos en la siguiente afirmación que transcribo y subrayo los párrafos que quiero destacar:

Las ampliaciones de capital de la participada X SL surten efectos frente a terceros en aplicación de los artículos 94.1 2º y artículo 9 del Real Decreto 1784/1996 desde el 26 de abril y el 25 de octubre de 2001 así como desde el 21 de enero de

2003, siendo estas fechas las de efectiva materialización, determinando adicionalmente el momento en el que la entidad participada debe reunir los requisitos mencionados en el precepto transcrito para que la actividad desarrollada pueda calificarse de empresarial a reserva de la consolidación del derecho a disfrutar del incentivo fiscal en función del cumplimiento del plazo perentorio mencionado en el primer párrafo del artículo 27.4 antes aludido y del ulterior mantenimiento de la inversión.

Esto es, que según el TEARC el momento en que ha de acreditarse el cumplimiento de los requisitos de local y empleado en la materialización indirecta no es el de entrada en funcionamiento, sino el momento en que se realiza la suscripción de los títulos. Toda una incongruencia con lo manifestado hasta ahora por la doctrina y que impide trasladar los efectos positivos de la RIC a la economía. Me explico, mediante la materialización indirecta se han activado una serie de sociedades que hasta ese momento no desarrollaban actividad alguna, incorporándose positivamente al mercado productivo con las aportaciones dinerarias recibidas y, en el caso de la actividad de alquileres, contratando un empleado y disponiendo de al menos un local afecto a dicha actividad. El proceso de inversión y de cumplimiento de dichos requisitos no es automático, pero sí tiene un plazo perentorio, el que dispone quien ha dotado la RIC para acreditar que su materialización ha entrado en funcionamiento (el plazo de entrada en funcionamiento coincide con el plazo de la materia-

lización, han afirmado la AN, el TSJC y el TEAC). En mi opinión, este plazo hay que cumplirlo, pero no hay por qué adelantarlo. Esperemos que esta reflexión del TEARC no se consolide en posteriores resoluciones.

F) UN YATE PARA ALQUILAR

Siempre existe algún caso extraño de materialización en un activo que está en la frontera del uso particular y empresarial, como éste de un yate para alquilar a turistas en el que no se prueba ni la facturación realizada (con el pretexto de que se realizaban cobros de contado), ni la publicidad (que era de otros barcos), ni el personal afecto a la misma, etc. Indudablemente, con esos ingredientes el fallo del TSJC en **sentencia TSJC LP nº 410 de 4-7-2008** estaba claro: la desestimación del recurso por considerar que la inversión realizada no servía como materialización de la RIC.

VI. LOS ASPECTOS FORMALES

Al menos dos sentencias de la AN de 2008 confirman el riguroso criterio de la Administración Tributaria de que determinados requisitos formales de la RIC adquieren el carácter de sustanciales, como la necesidad de acreditar que la dotación RIC se ha efectuado antes de presentar la declaración del IS, cuestión que se salda no sólo con la desestimación del recurso, sino también con la aplicación de sanciones. Lo mismo ha ocurrido con un empresario individual que dotó la RIC contra la cuenta de Capital, no contra el saldo de Pérdidas y Ganancias, si bien esta vez se anuló la sanción.

Con estas dos sentencias, la AN confirma los nefastos efectos para el contribuyente del incumplimiento de requisitos que parecían ser acreedores de una mera sanción, pero no de la eliminación total de los beneficios disfrutados con la dotación de la RIC. El TSJC y el TEAC insisten también durante 2008 en el mismo planteamiento.

A) LA AN CONFIRMA LOS NEFASTOS EFECTOS PARA EL CONTRIBUYENTE DEL INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS FORMALES, Y EL TSJC Y EL TEAC SE RATIFICAN EN SUS CRITERIOS ANTERIORES

La **sentencia AN 11-06-08 (Sección 4)** plantea una cuestión tan simple como la de un empresario individual que dotó contablemente la RIC el 30 de junio, pero presentó el IRPF diez días antes, el 20 de junio. Sobre las fechas no se pronuncia la AN—aunque conviene recordar que tanto el TSJC, Sala de Tenerife, como el TEAC invalidan actualmente la dotación efectuada si el asiento contable se realiza después de la presentación del IRPF—, que desestima de todas formas las pretensiones del contribuyente porque la dotación se hizo a la cuenta de Capital y no a una específica de la RIC. En realidad, del texto de la sentencia no llegamos a saber si “el pecado” fue dotar la RIC contra la cuenta de capital, en vez de contra Pérdidas y Ganancias:

Capital	a	RIC
En vez de:		
Pérdidas y Ganancias	a	RIC

O lo fue el abonar la cuenta de Capital en vez de la RIC:

Pérdidas y Ganancias a Capital;

En vez de:

Pérdidas y Ganancias a RIC.

En cualquiera de los casos, rechaza la dotación efectuada por no cumplir los requisitos sustanciales que señala la Ley. Sin embargo, anula el régimen sancionador aplicado, ya que el contribuyente hizo una interpretación razonable y no ha ocultado documentación a la Administración.

También relacionado con las obligaciones formales, la **sentencia AN 27-10-08 (Sección 7)** resuelve un curioso caso: el de una sociedad que se acoge a la bonificación del 95% (vacaciones fiscales), pero que acuerda en Junta dotar la RIC en ese mismo ejercicio si en su día no le es de aplicación dicha bonificación, pasando entonces las reservas voluntarias constituidas a reservas RIC. Así lo hace constar durante la Inspección que le rechaza la bonificación: que subsidiariamente se le aplique entonces la RIC, ya que dicha dotación fue aprobada en su día por la Junta de socios.

Dicho de otra forma, la sociedad no hizo constar la deducción de la RIC en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pero sí el acuerdo de dotación en la Junta correspondiente.

La AN no comparte la forma de actuar de la sociedad, ya que la RIC exige una serie de requisitos cuyo incumplimiento priva la posibilidad de su aplicación. Lo que reconoce la Ley *no es una deducción auto-*

mática de la base imponible sino el derecho a la reducción, derecho cuya aplicación, por tanto, deberá instar la sociedad interesada en su declaración, lo que no ha sucedido en el presente caso, pues la sociedad optó por aplicarse la bonificación, la cual es incompatible con la reducción ahora examinada. Para concluir que en el expediente resulta acreditado que los resultados fueron destinados a reservas voluntarias, con la previsión de que de no ser aceptada la bonificación esas reservas se doten como RIC: *Tal previsión no puede considerarse como una efectiva dotación a la RIC, en los términos expuestos, puesto que de haberse aceptado la bonificación tal dotación a RIC no se hubiese realizado en ningún momento y, rechazada la bonificación se habría de realizar a posteriori, pero además tampoco se cumplió esa dotación condicionada en los términos establecidos.* En síntesis, que los datos consignados en las correspondientes declaraciones del IS evidencian que la RIC no se había dotado en los plazos establecidos en el precepto legal, sin que haya podido probarlo la entidad de otra forma.

La **resolución TEAC nº 1215-06 de 5-12-2007 (+)** aborda una cuestión parecida: la de una sociedad que se acoge a la bonificación del 95%, pero por si acaso se la rechace en su día la Inspección, dota contablemente la RIC en los ejercicios 1999 y 2000. La Inspección rechaza la bonificación y la sociedad pide entonces que se le aplique la dotación RIC, a lo que no accede el actuario alegando que era una comprobación parcial de la bonificación. El TEAC entiende que existe una directa y

precisa relación de la bonificación con la RIC, por lo que al haber sido excluida la primera, la Inspección tendría que haber entrado en la regularización de la segunda, estimando la reclamación.

B) LA NO APLICACIÓN DEL RÉGIMEN SANCIONADOR MÁS BENEFICIOSO DE LA NUEVA NORMATIVA RIC

La **sentencia AN 28-6-2007 (Sección 2)** se ha manifestado por primera vez sobre los efectos del nuevo régimen sancionador aplicable al incumplimiento de los requisitos sustanciales de la RIC, y lo ha hecho con efectos negativos para el contribuyente, ya que considera que no es aplicable a situaciones anteriores al cambio legal. Con este criterio, las dotaciones de la RIC de los ejercicios 1994-2006 que incumplan algunos de los requisitos señalados en la Ley 19/1994 deben ser anuladas completamente, mientras que las dotaciones 2007-2013 sólo se verán afectadas con una sanción del 2% de dicha dotación. Este régimen mucho más beneficioso para el contribuyente, concluye la AN, no es aplicable a situaciones anteriores.

El apelante había pedido subsidiariamente la aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador, ya que le era más beneficioso:

En último término, también de forma subsidiaria, aduce la aplicación retroactiva del régimen sancionador del *Real Decreto Ley 12/2006*. Alega el recurrente que aún cuando se mantuviera el criterio de que el demandante debía haber llevado una con-

tabilidad individual para la validez de las dotaciones efectuadas a la RIC, distinta de la llevada por la comunidad, lo que no cabe es "ignorar que la aplicación de la vigente redacción del precepto invocado no podría amparar las liquidaciones practicadas por la Inspección, sino, todo lo más, la imposición de unas sanciones por infracciones graves cuya cuantía se limita al 2 por 100 de las dotaciones, y no a invalidar completamente las mismas".

Sin embargo, la AN, en el fundamento quinto, considera que no le es aplicable, si bien no razona adecuadamente su negativa, ya que parte de la equivocada premisa que el régimen anterior era mejor para el contribuyente:

QUINTO Reclama la parte, en último término, la aplicación retroactiva del régimen sancionador del *Real Decreto Ley 12/2006*, a cuyo efeto alega que aún cuando se mantuviera el criterio de que el demandante debía haber llevado una contabilidad individual para la validez de las dotaciones efectuadas a la RIC, disitinta de la llevada por la comunidad, lo que no cabe es "ignorar que la aplicación de la vigente redacción del precepto invocado no podía amparar las liquidaciones practicadas por la Inspección, sino, todo lo más, la imposición de unas sanciones por infracciones graves cuya cuantía se limita al 2 por 100 de las dotaciones y no a invalidar completamente las mismas".

Tampoco puede la Sala, en este punto, aceptar la pretensión de la parte toda vez que la modificación del precepto

aducida no hace sino sancionar unos hechos que anteriormente podían no considerarse constitutivos de infracción disciplinaria alguna.

Con esta sentencia vemos cómo el nuevo régimen sancionador aplicable al incumplimiento de los requisitos considerados sustanciales en la reglamentación RIC no se proyecta sobre las dotaciones anteriores a 2007, perjudicando notablemente al contribuyente, que creemos tiene derecho a la aplicación del régimen sancionador más beneficioso.

C) LA PRESENTACIÓN FUERA DE PLAZO DEL IS CON LA DOTACIÓN; Y LA PRESENTACIÓN EN PLAZO, PERO SIN ACREDITAR POR OTROS MEDIOS LA DOTACIÓN

Sobre la presentación del IS fuera de plazo con la dotación nos hemos quedado con las ganas de saber la opinión de la AN en la **sentencia AN 21-4-2008 (Sección 7)**, ya que una entidad dotó la RIC con beneficios de 1995, presentando el IS en julio de 1997 y depositando las cuentas anuales en el Registro Mercantil en mayo de 1999, con una certificación con la aplicación del saldo de Pérdidas y Ganancias a la RIC de fecha mayo de 1999. Sin embargo, alegó que la dotación de 1995 estaba prescrita, estimándolo así la AN y no pronunciándose sobre la declaración extemporánea del Impuesto.

Pero un planteamiento parecido se hace en la **sentencia AN 2-06-08 (Sección 7)**, en la que una sociedad dota

la RIC de 2000, presentando el IS fuera de plazo, el 25 de octubre de 2001, por lo que según la Inspección y la AN no tiene derecho a la deducción, ya que no puede probar de otra forma que dotó la RIC antes de presentar la declaración. La AN, incluso, confirma la sanción.

La **sentencia TSJC LP nº 349 de 13-06-2008** analiza el caso de una sociedad que dota la RIC en el ejercicio 2001, pero que presenta la declaración del IS en Hacienda y la Cuentas anuales en el Registro Mercantil en 2004, estando legitimadas notarialmente las firmas del acta también en 2004. Señala el TSJC que "nada dice la Ley respecto al requisito temporal en que puede dotarse la RIC y por tanto del régimen aplicable a aquellas dotaciones que se efectúen extemporáneamente en relación con la fecha en que deben aprobarse las cuentas sociales y la presentación de la auto declaración del impuesto", y analiza la redacción vigente desde 2003 sobre la presunción de que la dotación se entiende probada si la declaración del IS con la dotación se presenta dentro del plazo legal. Extrae dos conclusiones:

- a) que la dotación de la RIC puede realizarse extemporáneamente, y
- b) que si la declaración del IS se presenta en plazo, existe una presunción *iuris tantum* de que efectivamente se ha efectuado la dotación y se han observado los requisitos formales contemplados en el precepto. Ello implica que quien niegue la dotación deberá probarla.

La entidad tiene entonces que probar la dotación, pero los documentos privados que la acreditan (certificación de los acuerdos de la Junta que aprueba las cuentas y las cuentas anuales) sólo fueron presentados en el Registro Mercantil en 2004, por lo que no tienen valor como prueba sino a partir de esa fecha, mientras que la presentación fuera de plazo del IS deja fuera la presunción *iuris tantum* que señala la Ley de que se ha dotado convenientemente la RIC.

Esta novedosa calificación del precepto legal al respecto como presunción *iuris tantum*, trae graves consecuencias para el contribuyente como vemos a continuación:

La **resolución TEAC nº 1594-06 de 27-09-2007** analiza el caso contrario al estudiado anteriormente. Se trata ahora de una dotación RIC que consta en la declaración del IS presentada dentro de plazo, pero no en otros documentos mercantiles. La sociedad dota la RIC con 50.000.000 de pesetas en el IS del ejercicio 1999 y así figura tanto en el libro diario de contabilidad sin legalizar como en el reparto del resultado contable que figura en el libro de actas. Sin embargo, ni en la certificación del acuerdo de Junta de socios sobre la distribución del resultado ni en la Memoria de las cuentas anuales se incluye dicha dotación, sino el abono a la cuenta de Remanentes.

La Inspección entiende que el tema no está muy claro, pero razona así: los libros de contabilidad están sin legalizar y el libro de actas está legalizado a posteriori, por lo

que no acreditan el momento en que se realizó la dotación. Por ello entiende que donde único se acredita la voluntad de los socios es en las cuentas anuales depositadas en el RM y en la certificación legitimada ante notario, donde no figura la dotación.

La entidad alegó ante el TEAC que en la dotación de 1999 existe un error en el certificado del acta de la Junta General, pero que el acuerdo auténtico es el que figura en el acta original.

El TEAC dice que es presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados y en ella contemplen la dotación a la RIC, y todo ello dentro del plazo que marca la normativa mercantil. Cita para ello la sentencia TSJC 14-1-2005, pero olvidándose de un factor para mí determinante, que en el caso juzgado por el TSJC la declaración del IS se había efectuado fuera de plazo —despojando así a la empresa de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación— mientras que en este caso el IS se presentó dentro de plazo. Sin embargo, la posterior consideración que hace el TSJC en la sentencia TSJC LP nº 349 de 13-06-2008 vista anteriormente, parece darle la razón.

Concluye el TEAC que como el libro de actas está legalizado a priori y los libros de contabilidad están sin legalizar, no hay constancia de la fecha de su confección, mientras que en la certificación consta que el beneficio se destinó a remanentes no a la RIC. Es decir, frente a la distribución de resultados consignada en la declaración, existe una prueba en contra de la dotación

de la RIC que impide considerarla correctamente dotada, afirmando que no puede considerarse debidamente probado el acuerdo de dotación en fecha anterior a la presentación del IS.

Nada dice, y esto es lo grave de esta resolución, de la presunción legal de que la dotación se entiende probada si así consta en la declaración del IS presentado dentro de plazo, pero ya hemos comentado la calificación como presunción *iuris tantum* de ese precepto legal por el TSJC.

D) LA PRESENTACIÓN COMPLEMENTARIA DEL IS CON UNA MAYOR DOTACIÓN RIC

En este escabroso tema sobre el que llevo tiempo aconsejando que no se amplíe la dotación en una presentación complementaria del IS por sus funestas consecuencias posteriores, se pronuncia de nuevo el TEARC en **resolución TEARC nº 35/118/07 de 31-1-2008**, afirmando en el fundamento sexto que el disfrute de la RIC no requiere que la declaración del IS se presente dentro de plazo, siempre que se pruebe el cumplimiento de todos los requisitos exigidos en la normativa. Y en esta prueba es donde los asesores encontramos la verdadera dificultad, ya que la jurisprudencia viene exigiendo demostrar que los socios han acordado la dotación con carácter previo a la declaración.

Prosigue su razonamiento el TEARC en el fundamento séptimo: la no presentación en plazo de la declaración despoja a la

sociedad de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación, teniendo que acreditarla por otros medios de prueba. Rechaza las actas y la aplicación de resultados porque como documentos privados no surten efectos frente a terceros hasta que tengan acceso a un registro público, no pudiendo probarse la dotación previa con otros medios.

En pocas palabras, si la presentación del impuesto con la dotación RIC se hace dentro del plazo legal no tiene importancia que las cuentas anuales se hayan depositado en el Registro Mercantil posteriormente, pero si se han presentado fuera de plazo resulta difícil —muy difícil— poder acreditar a posteriori que el acuerdo de la dotación se realizó con carácter previo a la declaración.

Sin embargo, el TSJC en **sentencia TSJC LP nº 396 de 28-6-2008 (+)** llega a conclusiones diferentes en un caso muy parecido. Se trata de una sociedad que presenta una declaración complementaria con más beneficios y una mayor dotación a la RIC. La Inspección y el TEARC rechazan la dotación porque se presenta fuera de plazo (indudablemente una declaración complementaria se suele presentar fuera del plazo de presentación de la inicial) y no se acredita que el acuerdo de la dotación se realizó antes de la presentación de la complementaria.

La entidad intenta probarlo con el acta de la Junta de 1 de diciembre de 2004, que acuerda la rectificación del beneficio y la nueva dotación, pero la Administración dice

que no, que los documentos privados surten efectos a partir de su presentación en una oficina pública, y que la presentación de las cuentas anuales con el acuerdo de la dotación se hizo con posterioridad a la declaración complementaria (presentada el 20 de enero de 2005). En síntesis, que hay que probar la dotación con un documento oficial anterior a la declaración.

El TSJC no exige tanto, ya que concluye que no resulta imprescindible la existencia de un documento público, ya que el art. 27.8 de la ley 19/1994 establece que puede probarse la validez de la dotación a través de otros medios de prueba admitidos en derecho, siendo claramente admisible el acta de fecha 1 de diciembre de 2004 porque el desfase temporal entre el acta y su acceso al Registro es de poca entidad. Hubiese compartido el criterio de la Administración si el acceso al Registro se prolongase indefinidamente o con un retraso evidente, pero no en este caso en concreto que se hizo con una mayor diligencia (no se especifica cuándo se presentó en el Registro Mercantil): *siendo asimismo inadecuada la decisión de privar de validez a la dotación a la RIC realizada por razón de un escaso desfase entre la adopción del acuerdo social dirigido a tal dotación y el acceso del mismo al registro, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso.*

En defensa de su criterio, el TSJC cita la sentencia del TS de 12-11-2002 en relación con el FPI.

E) LA RIC Y LOS PROCESOS DE FUSIÓN

En una interesante **resolución TEAC nº 754-06 de 11-9-2008** se analizan los efectos de un proceso de fusión por absorción de varias sociedades que habían dotado la RIC, eliminando dificultades anteriores que imponían la Inspección y el TEARC y llegando a interesantes conclusiones:

– La sociedad absorbida puede dotar la RIC con el beneficio que generó antes de la inscripción de su extinción en el Registro Mercantil, aunque la fecha de retroacción contable fuese anterior.

– En los casos de fusión en que la sociedad absorbente integra el activo y el pasivo de las sociedades absorbidas, no es posible que siga figurando la RIC de estas últimas en el balance de la absorbente, por lo que ha de figurar en la Memoria.

Este criterio novedoso desdice la opinión que al respecto tenía el TEARC, que exigía que figurasen en el balance, haciendo más razonable el proceso de fusión con sociedades que han dotado RIC.

Sin embargo, el TEAC desestima el recurso porque tampoco figuraban en la Memoria de la absorbente las RICs que habían dotado las sociedades absorbidas.

VII. SOBRE INCOMPATIBILIDADES, COMPETENCIAS Y PROCEDIMIENTOS

En este apartado englobamos materias que nada tienen que ver entre sí: las

incompatibilidades de la RIC con otros incentivos y con la deducción para evitar la doble imposición, las competencias de Gestión en relación con este incentivo, y una práctica del TEARC que no es admitida por la AN.

A) LAS INCOMPATIBILIDADES DE LA RIC CON OTROS BENEFICIOS FISCALES

La sentencia **TSJC TF nº 91 de 28-2-2008** resuelve el caso de una sociedad que recibe dividendos y con ellos se acoge a la RIC. También opta por aplicar la deducción por doble imposición de dividendos y ante la ausencia de cuota lo deja consignado en la declaración para su deducción en los próximos ejercicios. El TSJC no admite que pueda aplicarse dicha deducción, ya que al acogerse a la RIC no se ha producido una doble imposición, opinando que *"la situación de hecho es evidente y flagrante, la interpretación no es en absoluto razonable, es una interpretación muy forzada con intención de obtener un enriquecimiento injusto, por lo que sólo por ello ya debe desestimarse el recurso y confirmarse la sanción impuesta"*.

B) LA COMPETENCIA DE LA DEPENDENCIA DE GESTIÓN (UNIFICACIÓN DE CRITERIO)

En la **resolución TEAC nº 2055-04 de 5-12-2007** quién recurrió no fue el contribuyente, sino el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT. Se trata de un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio sobre

si la LGT permite o no que Gestión compruebe el importe máximo de la dotación de la RIC. Así lo admite el TEAC en esta resolución, siempre que Gestión utilice únicamente variables declaradas por el sujeto pasivo en la declaración del Impuesto sobre Sociedades: *determinándose el importe máximo de la Reserva en función de unas ecuaciones matemáticas y estando consignados los "datos base" de las mismas en los modelos de declaración del IS no cabrá sino estimar las pretensiones actoras al respecto.*

C) EL TEARC NO PUEDE MANDAR PRACTICAR LA LIQUIDACIÓN DE LA RIC EN UN EJERCICIO QUE NO ES OBJETO DE INSPECCIÓN

Hasta ahora ha sido una práctica habitual que el TEARC mandara a la Inspección que liquidase la RIC incumplida en un ejercicio posterior al que ésta lo había hecho, pero la **sentencia AN 30-4-2008 (Sección 2)** cuestiona esta práctica, que había sido considerada correcta por el TEAC. La AN dice que el TEARC no puede ordenar en fase de revisión la liquidación en un ejercicio que no es objeto de inspección, por lo que estima el recurso del contribuyente.

La inspección de dos contribuyentes en el IRPF abarcaba el año 1994 con carácter general y los ejercicios 1995 a 1997 de alcance parcial, limitándose a la materialización de la RIC. Las actas de inspección fueron recurridas al TEARC, que anuló algunas de ellas y ordenó practicar nuevas liquidaciones en la base imponible de 1998

en vez de 1997. Volvieron a recurrir, esta vez al TEAC, en base a cuatro alegaciones diferentes, que fueron todas desestimadas.

Las mismas cuatro alegaciones fueron reproducidas en el recurso a la AN, quién estimó una de ellas y además plantea un nuevo tema, *nos limitaremos a constatar que, habiéndose centrado la actividad administrativa de comprobación e investigación en el ejercicio 1997, que, además, sólo fue objeto de pesquisa en ese concreto punto de la reducción por Reserva para Inversiones en Canarias, los órganos económicos-administrativos no podía anular la liquidación impugnada ordenando la práctica de una nueva referida a 1998* por dos razones:

- porque desde el punto de vista formal, adolece de incongruencia interna una resolución (la del TEARC) que dice desestimar la reclamación pero que, al propio tiempo, da satisfacción, al menos en apariencia, a la pretensión del contribuyente anulando la liquidación discutida, añadiendo además otro exceso al ordenar practicar la liquidación en 1998, que deja indefenso al contribuyente que puede incluso ver empeorada su situación.
- y porque los órganos económico-administrativos que revisan la liquidación carecen de atribuciones para ordenar que en el seno del mismo procedimiento se practique una nueva liquidación referida a un periodo impositivo que no ha sido objeto de indagación.

Es indudable que este último aspecto dará mucho juego a la hora de recurrir las resoluciones del TEARC, ya que fue práctica habitual durante muchos años que ordenara a la Inspección liquidar la regularización de la RIC en el ejercicio siguiente al que había regularizado.

VIII. LA REGULARIZACIÓN DE LA RIC

Abordamos los últimos pronunciamientos en materia de regularización de la RIC, viendo cómo el TSJC cambia de criterio y adopta el del TEAC más favorable para el contribuyente en materia de liquidación de intereses de demora.

A) LOS INTERESES DE DEMORA CUANDO LA BASE IMPONIBLE ES NEGATIVA

El TSJC en **sentencia TSJC nº 115 de 8-2-2008** insiste en su planteamiento de que en la regularización de la RIC en un ejercicio en que la base imponible es negativa y la cuota resultante es cero hay que liquidar los intereses de demora correspondientes.

Como explicamos en la Crónica de la RIC 2007, el criterio del TEAC y de la Administración en la actualidad (respecto a las dotaciones anteriores a 2007) es el contrario: que no procede la liquidación de intereses de demora.

Sin embargo, el TSJC cambia de criterio en **sentencia TSJC LP nº 411 de 4-7-2008**. Dice en un principio que sí hay que liquidar los intereses de demora cuando la

cuota del ejercicio es cero por la existencia de una base imponible negativa, pero como el propio TEAC y el TEARC mantienen la postura contraria, al ser más favorable al contribuyente se pliega a dicho criterio.

Un asunto más resuelto, aunque hemos de recordar que se refiere al régimen de la RIC aplicable a las dotaciones anteriores a 2007, ya que la "nueva RIC" obliga ahora a liquidar dichos intereses de demora.

B) EL ANATOCISMO (INTERESES DE DEMORA QUE SE AÑADEN A LA CUOTA PARA DEVENGAR NUEVOS INTERESES)

El TEAC sigue con su criterio de no admitir el anatocismo en la regularización de la RIC mal dotada o incorrectamente materializada. A las resoluciones que hemos señalado en anteriores *Crónicas de la RIC* añadimos otras más recientes: **resoluciones TEAC nº 1664-06 de 20-12-2007** y **TEAC nº 754-06 de 11-09-2008**.

C) LA IMPUTACIÓN A LOS SOCIOS DE BASES IMPONIBLES DE SOCIEDADES TRANSPARENTES INCREMENTADAS POR DOTACIONES RIC RECHAZADAS

En las **sentencias AN 12-3-2008 (Sección 4)** y **AN 25-6-2008 (Sección 4)** se plantea un aspecto muy debatido en el TSJC respecto a la RIC, el de la imputación al socio de las bases imponibles de sociedades transparentes modificadas por la Inspección. La AN ratifica la resolución

del TEAC, afirmando que con independencia a que la sociedad haya recurrido la liquidación por la que se anula la dotación efectuada, la Administración puede imputar las nuevas bases imponibles a los socios, sin que ahora puedan presentarse alegaciones respecto a si es o no una sociedad transparente, cuestión que sólo debe dilucidarse en el recurso presentado por la sociedad. Eso sí, si posteriormente se anula dicha liquidación, también se anulará la imputación efectuada a los socios. Para este fallo la AN se apoya en varias sentencias del TS en relación con la transparencia fiscal.

El mismo criterio es el que mantiene desde hace años el TSJC. Concretamente en 2008 se han producido varias sentencias al respecto: la **sentencia TSJC Sala LP nº 189 de 22-2-2008**; la **sentencia TSJC Sala TF nº 32 de 31-1-2008** y la **sentencia TSJC Sala TF nº 164 de 29-4-2008**.

Sin embargo, en la **sentencia TSJC Sala LP nº 256 de 18-4-2008** se anula la imputación de la nueva base imponible de una sociedad transparente a uno de sus socios porque la liquidación practicada a la sociedad transparente se encontraba **suspendida** cuando se giró la aquí impugnada. Se basa en una sentencia del TS de 24-9-1999 que dice "Por supuesto, como ya hemos indicado los actos administrativos de determinación de la base imponible, de las retenciones y de las deducciones de las sociedades transparentes, imputables a los socios, son ejecutivos, y, por tanto, la imputación se produce, salvo que se haya otorgado la suspensión, en vía económico-administrativa o jurisdiccional".

IX. CONCLUSIONES

Finalmente extraigo las principales conclusiones que me merecen el análisis efectuado a los pronunciamientos sobre la RIC en 2008.

Primera: La RIC ha perdido potencial respecto a años anteriores debido a la crisis económica y a la nueva legislación, que a pesar del Reglamento, siembra constantemente la duda en su aplicación. La materialización de última hora en bonos RIC se ha visto perjudicada por la falta de financiación bancaria.

Segunda: La AN comparte el criterio administrativo respecto a que sólo puede dotarse la RIC con los beneficios obtenidos en el desarrollo de una actividad económica, debiendo quedar fuera los resultados extraordinarios obtenidos en la venta de activos fijos no afectos a una actividad empresarial, los ingresos financieros que excedan de la colocación de excedentes temporales de tesorería, y los alquileres obtenidos sin los requisitos de local y empleado. En esta última actividad endurece los criterios del TSJC, ya que exige que tenga cierta entidad cuantitativa en el nº de inmuebles y el monto de los alquileres; siendo además exigibles a las sociedades el cumplimiento de los requisitos de local y empleado del art. 25.2 de la LIRPF.

Por su parte, el TSJC admite los intereses de un préstamo participativo; y los que hayan sido excluidos sin motivación por la Inspección.

Para el TSJC con la nueva normativa RIC respecto a los beneficios susceptibles de dotación no hay una modificación legal respecto al régimen anterior, sino la incorporación del criterio doctrinal al respecto.

Tercera: En el cálculo de la dotación el TEAC admite que el impuesto sobre beneficios y la dotación a la Reserva Legal que hay que restar de los beneficios son los correspondientes a los beneficios susceptibles de la RIC, no a los beneficios excluidos. El cálculo ha de hacerse proporcional.

Cuarta: Los aspectos formales de la RIC son incuestionables para la AN. Su incumplimiento supone la regularización total de la dotación. El nuevo régimen sancionador de la RIC, mucho más beneficioso para el contribuyente que el existente hasta el 31 de diciembre de 2006, no es aplicable a las dotaciones anteriores a 2007.

El TEAC suaviza las formalidades de la RIC en los procesos de fusión, tanto en la dotación (puede hacerlo la sociedad absorbida a pesar de la fecha de retroacción contable) como respecto a la continuidad de la RIC en los balances. Si técnicamente es imposible, es suficiente que se consignen las dotaciones en la Memoria.

Quinta: En unificación de criterio, el TEAC afirma que la Dependencia de Gestión sí puede regularizar la RIC si se atiende a los datos declarados por el contribuyente en la liquidación del impuesto. Por su parte, la AN concluye que los Tribunales económicos administrativos no pueden ordenar a la Administración tributaria (Inspección y

Gestión) que practique la regularización de la RIC en un ejercicio posterior que no era objeto de comprobación.

Sexta: En materia de liquidación de intereses en la regularización de la RIC cuando la cuota es cero por existencia de bases imponibles negativas, el TSJC cambia su criterio al respecto y lo acomoda al del TEAC por ser más beneficioso para el contribuyente.

Séptima: He notado durante el año 2008 un cierto cansancio de empresarios y

profesionales, incluso de la clase política, respecto a la RIC. El mal momento económico, las restricciones financieras, la escasamente motivadora nueva legislación aplicable a este incentivo fiscal, y los desalentadores pronunciamientos de la AN sobre los temas conflictivos principales han conseguido ya que las dotaciones de 2007 disminuyesen respecto a 2006, esperando también una considerable merma en 2008. La gran perjudicada será la sociedad canaria, necesitada más que nunca de inversiones.