

NUEVE AÑOS DE APLICACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS: 1994-2002

SALVADOR MIRANDA CALDERÍN

Economista. Doctor en Historia. Delegado Regional del Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. La economía canaria.
- III. La evolución de la fiscalidad canaria hasta la Reserva para Inversiones.
- IV. La Reserva para Inversiones en Canarias y la ultraperificidad.
- V. ¿Se han cumplido los objetivos de la Reserva?
- VI. Normativa aplicable y su evolución.
- VII. Principales cuestiones sobre la RIC planteadas en el período 1994-2002.
 - A) El plazo en que se han de materializar las dotaciones y la entrada en funcionamiento de las inversiones
 - B) Aspectos formales de la Reserva para Inversiones
 - C) Beneficios de la actividad económica y desarrollo de una actividad económica
 - D) La mejora tecnológica en bienes usados es imposible demostrar en la práctica. Especial incidencia en los terrenos y en la adquisición de inmuebles para rehabilitar
 - E) Inversiones en inmuebles realizadas por el arrendatario
 - F) Los fondos propios y el cálculo de la dotación
 - G) La imposibilidad de dotar y materializar en el grupo de sociedades limita el potencial de la RIC
 - H) El mantenimiento y sustitución de activos en los que se ha materializado
 - I) Otras cuestiones técnicas sin solucionar
- VIII. Asuntos definitivamente resueltos.
- IX. Las modificaciones del Art. 27 en la Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales para el 2003 (Ley 53/2002).
 - A) ¿Innovaciones legales o meras interpretaciones?
 - B) Gastos de Investigación y Desarrollo
 - C) Planes de inversión anticipada
 - D) La excepción al plazo de materialización (moratoria turística)
- X. Conclusiones.
- XI. Bibliografía específica sobre la RIC.

Resumen del contenido:

Después de haber publicado al menos un artículo al año sobre las vicisitudes de la Reserva para Inversiones en Canarias desde su creación, el autor, en su doble faceta de asesor fiscal y profesor universitario, analiza uno por uno los aspectos más discutidos sobre este incentivo fiscal en sus nueve años de aplicación. En el contexto histórico sitúa a la RIC como transición entre las tradicionales franquicias fiscales canarias y los incentivos que se aplicarán a las regiones ultraperiféricas de la Comunidad Europea. En el contexto actual explica cómo se ha convertido en uno de los incentivos fiscales más conflictivos, por su falta de regulación y por la pérdida de perspectiva histórica de quienes lo interpretan. En el estudio se abordan las novedades legislativas de diciembre de 2002, considerando qué situación pretendían corregir y las enmiendas que no llegaron a plasmarse en el texto hoy vigente. Acompaña, como último apartado de su redacción, una extensa bibliografía que facilitará el acceso a los cada vez más numerosos estudiosos de esta materia.

I. INTRODUCCIÓN

En este trabajo analizamos la evolución del incentivo fiscal más potente del actual Régimen Económico y Fiscal de Canarias desde su creación en 1994 hasta la última reforma legislativa de finales de diciembre de 2002. Lo hacemos en un momento no especialmente boyante de nuestra economía, por lo que es imprescindible una introducción a su estado actual, para, con posterioridad, analizar históricamente la fiscalidad canaria y situar el beneficio analizado como transición entre las tradicionales franquicias fiscales del Archipiélago y las que se aplicarán en el futuro a las regiones ultraperiféricas de la Comunidad Económica Europea. En este novedoso enfoque nos basaremos en la conferencia impartida en el marco de la Jornada de Estudios de puertas abiertas que la Asociación Española de Asesores Fiscales celebró en Santa Cruz de Tenerife el 29 de noviembre de 2002.

A continuación abordaremos cada uno de los principales problemas plantea-

dos sobre la Reserva para Inversiones desde su creación, viendo cómo algunos de ellos se han resuelto, bien por voluntad del Ministerio de Hacienda —expresada a través de diferentes órganos— o por resolución de los Tribunales, y, sin embargo, cómo, año tras año, la Agencia Tributaria ha ido abriendo nuevos frentes interpretativos, que unidos a desafortunados asesoramientos y a actuaciones empresariales discutibles, han generado una gran conflictividad a partir de 1999, que el Ministerio de Hacienda intentó resolver con diversas contestaciones a consultas y con la creación de una Comisión que hizo público su dictamen en diciembre de 2000. Con posterioridad, nuevas contestaciones y los cambios puntuales que el legislador ha introducido en el artículo 27 de la Ley 19/1994, a través de la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales de 2003, pero sin atreverse a su deseada y definitiva reglamentación.

Estudiaremos, también, el cambio legislativo al que nos acabamos de referir, antes de abordar las principales conclusio-

nes que hemos extraído del estudio de la aplicación práctica de la RIC en estos nueve años de vigencia.

Señalamos, finalmente, la abundante y específica bibliografía a la que hemos accedido sobre esta materia.

II. LA ECONOMÍA CANARIA

En los primeros años del S. XXI los residentes en estas superpobladas islas vemos que el esplendor económico acumulado en los últimos diez años corre el peligro de desvanecerse lentamente. El tradicional monocultivo canario desde 1960 es el turismo, y la industria y la agricultura se pueden calificar de "utópicas", en un mundo global donde los excedentes y los salarios más bajos permiten localizar la producción más competitiva de otras áreas en cualquier punto geográfico. La agricultura en Canarias se mantiene a base de subvenciones (más de seis mil euros por puesto de trabajo, cuando las autoridades de la CEE aconsejan menos de seiscientos) y la industria, a pesar de los intentos para su promoción en el presente y en el pasado, sólo absorbe el 7% del empleo en el Archipiélago. La fuerte y constante creación de puestos de trabajo en los últimos diez años ha sido absorbida por mano de obra foránea —con más cualificación y ganas de trabajar que buena parte de los parados canarios—, dejando una bolsa de desempleo casi irremediable y estructural. Parece ser que los laboriosos y emprendedores canarios del pasado, que teníamos que emigrar secularmente para

remediar las crisis económicas, nos hayamos acomodado en demasía, y como botón de muestra nada más llamativo que la falta de movilidad laboral: los parados de Gran Canaria no se desplazan a Lanzarote o Fuerteventura para cubrir la demanda de puestos de trabajo en casi todas las categorías, ni los residentes en Arrecife quieren ir a trabajar a Playa Blanca (Yaiza, a sólo 35 km.) "porque les queda muy lejos". Todos se olvidan que los gallegos que trabajan en la construcción han dejado a sus familias a más de tres mil kilómetros, o que los subsaharianos se juegan la vida para llegar a nuestras costas. Gran parte de los inmigrantes, en caso de crisis económica acentuada, volverán a sus lugares de origen y permitirán que algunos de sus puestos de trabajo puedan ser ocupados —en condiciones normales de mercado y no con el sobrecosto que han tenido que pagar los empresarios en determinados sectores de la economía— por los desempleados residentes, aliviando la presión demográfica que colapsa todos los servicios que "la sociedad del bienestar" puede ofrecer en las Islas. Mientras esto no ocurra, nuestra infraestructura sanitaria, educativa, en definitiva, social no cubrirá la alta presión demográfica.

La globalización de la economía, que no ha permitido la proyección del sector industrial y que pronto acabará con la agricultura en las Islas, dando paso a otros países productores —hoy por hoy, tercermundistas—, que ofertan su producción a precios más baratos y competitivos, tampoco permitirá que el sector turístico sufra un profundo revés en el Archipiélago: seguimos

estando a sólo cinco horas de los más populosos barrios europeos y nuestro clima, en invierno, sigue siendo insustituible para la mayoría de los visitantes. No obstante, los canarios hemos de adecuarnos a los tiempos que puedan venir y mostrar, con la mayor lucidez, nuestra mejor cara y planificar convenientemente el futuro.

Tradicionalmente, en Canarias las crisis económicas se han solucionado desde el exterior. La demanda de azúcar dio paso a la demanda de vinos, completada, ocasionalmente, con la atracción foránea sobre otros productos como la orchilla, barrilla y cochinilla. La necesidad de servicios de la flota inglesa en el esplendor de su Imperio (estaciones de carboneo) y los adelantos tecnológicos en la navegación marítima, junto a la inversión estatal en infraestructura portuaria, permitió el desarrollo económico a finales del S. XIX y comienzos del S. XX, hasta que las dos Guerras Mundiales y la propia Guerra Civil española debilitaron nuevamente la economía isleña. Otra vez la emigración y por fin, la implantación de un nuevo monocultivo: el turismo, que ha elevado en treinta años la renta *per cápita* de los canarios a nivel europeo¹.

III. LA EVOLUCIÓN DE LA FISCALIDAD CANARIA HASTA LA RESERVA PARA INVERSIONES

En este crecimiento económico experimentado no ha sido ajena la fiscalidad.

Desde la Conquista de Gran Canaria, los Reyes Católicos otorgaron con carácter provisional una serie de exenciones a las tradicionales figuras impositivas que gravaban el comercio en sus reinos. Estas exenciones pronto se extendieron a las restantes islas del Archipiélago y se consolidaron a perpetuidad. Al mismo tiempo, las necesidades financieras de las Haciendas locales crearon nuevos tributos que gravaban el comercio, que el propio Estado, en sus distintas manifestaciones, había dejado exento en el intento de incentivar la población de las Islas y el desarrollo de su frágil y dependiente economía. Pasaron los años, y antes el decaimiento general de la economía canaria, sus puertos —con una infraestructura mínima o inexistente en esos momentos— se declararon “francos” (1852), ratificándose y ampliándose la franquicia aduanera en 1900, con la denominada “franquicia fiscal al consumo”.

Para el XV Coloquio de Historia Canaria Americana, celebrado en Las Palmas de Gran Canaria el mes de octubre de 2002, el historiador Santiago de Luxán Meléndez nos sugirió que redactásemos una comunicación sobre la atractiva cuestión de “Qué queda de los puertos francos en el S. XXI”. La primera respuesta de un economista sería: “simplemente nada”, pero a medida que íbamos estudiando el tema cambiábamos de opinión, pasando, brevemente a exponer nuestras conclusiones al respecto:

¹ Sobre la economía canaria, cfr. AA. VV. Canarias, S. XX. De la emigración a la inmigración. Un análisis económico. Edición al cuidado de Miranda Calderín, S. Real Sociedad Económica de Amigos del País de Gran Canaria. Las Palmas de Gran Canaria, 2002.

En primer lugar, la noción de “Puertos francos” en Canarias hay que entenderla históricamente en una doble proyección: como **“franquicia arancelaria”**, mediante la que el Estado sacrifica la aplicación del Arancel de Aduanas al tráfico de mercancías con Canarias (importaciones y exportaciones) y que supuso un hito importante en las singularidades fiscales del Archipiélago; y como **“franquicia fiscal al consumo”**, concepto éste creado por la Ley de 1900, que supuso que no sólo la importación de las mercancías estaba exenta, sino que en toda su vida comercial no podía ser gravada por impuesto alguno. Las necesidades de reconstrucción de la vida económica y social a raíz de la Guerra Civil dejaron en un segundo plano las tradicionales franquicias canarias, hasta que fueron consolidadas en la Reforma tributaria de 1964 —aunque se necesitó la aclaración por parte de los Tribunales de Justicia, ya que la Administración tributaria no opinó inicialmente lo mismo — y fueron recogidas en el texto del Régimen Económico Fiscal de Canarias de 1972.

La incorporación plena de Canarias a la Comunidad Económica Europea tras las modificaciones legislativas operadas en 1991 (atrás quedaba el régimen específico del POSEICAN de 1986) supuso, en principio, una ruptura con las franquicias antes señaladas, pero tras el análisis efectuado a este período somos de la opinión de que más que ruptura puede hablarse de continuidad.

En segundo lugar, en la metodología que desarrollamos, si bien la aplicación del

Arancel comunitario a las importaciones de terceros países quiebra el principio de “franquicia aduanera”, en la práctica no ocurre lo mismo. Si analizamos las importaciones canarias en 1973 —primer año completo en que estuvo vigente el REF— sí encontramos una acentuada discontinuidad: en ese año el 60% de las importaciones canarias provenía de terceros países, por lo que hoy en día estarían gravadas por el Arancel comunitario, ¿pero que ocurría a finales del S. XIX o a principios del S. XX? En aquellos años más del 80% de las importaciones provenía de países hoy comprendidos en las siglas CEE (principalmente de Inglaterra), por lo que ahora tampoco estarían gravadas. La nueva exención en el tráfico de mercancías provenientes de la Comunidad Europea ha sustituido a la antigua exención del Arancel de Aduanas nacional. En la actualidad, también más del 80% de las importaciones canarias provienen de la CEE, por lo que están igualmente exentas de arancel. No podemos hablar de ruptura, pero sí de una adecuación de nuestros hábitos de consumo a la realidad de la Comunidad Económica Europea.

En tercer lugar —y pronto nos acercamos al papel de la Reserva para Inversiones en el ejercicio teórico que realizamos—, el concepto de “franquicia fiscal al consumo” ha evolucionado por necesidad. Mientras que en el S. XIX la imposición indirecta es la que llenaba las maltrechas arcas estatales, en el S. XX las diferentes reformas tributarias realizadas han dado un mayor realce a la imposición directa. La menor presión fiscal que suponía en Cana-

rias la existencia de la franquicia al consumo se hubiera diluido claramente en el menor peso específico de la imposición indirecta en la Hacienda española. Aún así, y concentrándonos primeramente en esta imposición, hay hechos y realidades en nuestro ordenamiento tributario actual que son una proyección clara de dicha franquicia: la propia existencia del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), en vez del IVA europeo, con unos tipos más bajos y unas exenciones inexistentes en otros territorios (la del comercio minorista, por ejemplo) no se comprendería sin el antecedente de la "franquicia fiscal al consumo". Sin embargo, para mantener la presión fiscal en Canarias a porcentajes más bajos que en el resto de los territorios continentales europeos de la CEE había que actuar sobre la imposición directa. El legislador tenía dos modelos bien definidos: suavizar la tributación de todos los contribuyentes vía bonificación de la cuota tributaria (aplicable en la actualidad a Ceuta y Melilla, con una bonificación del 50%) o crear incentivos fiscales que solo fuesen aplicables a las empresas para fomentar el desarrollo económico y la creación de empleo. Este último fue el aplicado a Canarias y en este contexto hemos de entender la consecución de los incentivos a la inversión y las bonificaciones fiscales de los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, que son, también, en su contexto histórico, una proyección actualizada de la franquicia fiscal al consumo.

El artículo 27 regula, como todos sabemos, la Reserva para Inversiones en Canarias, como heredera del extinto Fondo

de Previsión para Inversiones, pero con vocación de incentivar la inversión en una región geográfica, económica y socialmente diferenciada del resto del territorio europeo. Tanto al legislador como al órgano competente de la CEE que autorizó su aplicación le guiaron las mismas premisas que a los Reyes Católicos en 1507: una fiscalidad diferenciada para un territorio diferente.

IV. LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS Y LA ULTRAPERIFICIDAD

Los incentivos fiscales están sujetos a un alto control por parte de la Comisión correspondiente de Bruselas y ha llegado ya el tiempo de rendir cuentas y de planificar la evolución natural del catálogo de incentivos y de las ayudas permanentes que, por un concepto u otro, recibimos en Canarias de la Europa comunitaria. En su revisión tenemos un auténtico "handicap", la elevación considerable experimentada en los últimos años en la renta "per cápita" de los canarios; pero también una ayuda estimable: el concepto de ultraperificidad aplicado al Archipiélago, que está llamado a admitir en el seno de la CEE las singularidades fiscales y de otro tipo no sólo existentes, sino también las que en futuro podamos demandar. A este concepto es al que queríamos llegar, ya que servirá de referencia para nuestro futuro Régimen Económico y Fiscal.

Europa nos asocia, en nuestra lejanía, con una serie de regiones que —salvo Madeira y Azores— poco o nada tienen en

común con Canarias. La “ultraperificidad” engloba por igual a la Guayana francesa, a la isla de Martinica y a la isla de Reunión con los tres archipiélagos atlánticos europeos, a pesar de que las diferencias geográficas, culturales y sociales son notables². A todos nos parece bien que Canarias quede protegida por este concepto, que parece soslayar todas las dificultades burocráticas para lograr ayudas e incentivos fiscales, pero más pronto o más tarde se harán notar las diferencias entre unas y otras regiones: es indudable que en lejanía no podemos rivalizar con las regiones de Ultramar francesas ni nuestro clima es adverso, sino todo lo contrario, y si éstos van a ser algunos de los parámetros para medir los incentivos no saldremos muy beneficiados. Hay que ser conscientes —y luchar para que Bruselas lo sea también— que las notas más destacadas de Canarias para demandar el mantenimiento de las especificidades fiscales y la creación de futuros incentivos, aparte de su lejanía relativa de Europa, son la fragmentación del territorio en siete islas y la superpoblación que soporta. Éstas sí son características específicas que justifican la evolución de

los incentivos fiscales que hemos disfrutado desde la Conquista castellana y no debemos confiar solamente en la ultraperificidad.

La Reserva para Inversiones dentro de este contexto no tiene por qué tener los días contados y parece razonable que su plazo de aplicación se prorrogue sin dificultad, pero hemos de ser nosotros —los canarios— los que decidamos en qué y en dónde invertir las dotaciones.

V. ¿SE HAN CUMPLIDO LOS OBJETIVOS DE LA RESERVA?

En la actualidad vemos que no todos los objetivos que se pretendían cumplir con la Reserva se han realizado, y que buena parte de las materializaciones —en suelo y en cemento, principalmente— han tenido un efecto perverso sobre el precio de un bien tan escaso en las islas como el suelo y una sobreoferta de camas turísticas que ha desequilibrado notablemente el mercado del actual monocultivo canario. Tampoco se puede calificar de brillante la actuación de los políticos que, primera-

² El apartado dos del artículo 299 del Tratado de la Comunidad Europea, en la redacción dada por el Tratado de Ámsterdam dice así: “No obstante, teniendo en cuenta la situación estructural social y económica de los departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias, caracterizadas por su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del presente Tratado en dichas regiones, incluidas las políticas comunes”.

Por su parte, el párrafo tercero aclara que “El Consejo, al adoptar las medidas pertinentes contempladas en el párrafo segundo, tendrá en cuenta ámbitos tales como las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las zonas francas, las políticas agrícola y pesquera, las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a los fondos estructurales y a los programas horizontales comunitarios”.

mente incentivan la construcción de nuevos alojamientos turísticos con las dotaciones de la RIC y, posteriormente, intentan reconducir la sobreoferta con la moratoria turística. En la calle no se entiende, tampoco, cómo empresarios y profesionales pueden adquirir bienes inmuebles para alquilar, subiendo constantemente el precio del metro cuadrado de vivienda y compitiendo en el mercado con 65 unidades monetarias (100 menos el 35% de impuestos que se han ahorrado) frente a las 100 que han de sacrificar los receptores de rentas de trabajo personal. No vamos a dar las posibles explicaciones en este apartado, pero sí es un sentimiento generalizado que supone una alta carga subjetiva cuando se habla o discute de la problemática de este incentivo.

La otra cara de la moneda son los cientos de empresas que se han benefi-

ciado de este beneficio tributario para renovar o incrementar su capacidad de producción o de servicio: en los últimos años se ha introducido la última tecnología en maquinaria, los equipos informáticos más modernos, los elementos de transporte más competitivos en nuestra economía, y todo ello incentivado por la filosofía del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Es y ha sido uno de los éxitos de la RIC, del que nos sentimos orgullosos y que ha contribuido positivamente al desarrollo económico y social de Canarias.

Si una parte de las materializaciones no han contribuido, hasta el momento, a un desarrollo equilibrado de la región, aún queda por resolver qué aplicación se le va a dar a los 1,3 billones de pesetas acumulados hasta diciembre de 2000 en dotaciones.

DOTACIONES A LA RESERVA DE INVERSIONES EN CANARIAS (Pesetas)						
	I.R.P.F.		I. SOCIEDADES		TOTAL	
AÑOS	Nº Contr.	Importe	Nº Contr.	Importe	Nº Contr.	Importe
1994	1.077	2.820 M	-	68.861 M	-	71.681M
1995	1.319	3.366 M	-	105.680M	-	109.046M
1996	1.356	3.618 M	6.120	145.636M	7.476	149.254M
1997	1.480	3.674 M	7.084	169.503M	8.564	173.177M
1998	1.508	4.668 M	7.944	232.547M	9.452	237.215M
1999	1.753	5.997 M	9.256	274.528M	11.009	280.525M
2000	2.056	6.870 M	10.167	302.089M	12.223	308.959M
TOTAL	10.549	31.013 M	40.571	1.298.844M	48.724	1.329.857M

Datos facilitados por la Consejería de Hacienda del Gobierno de Canarias y por la Agencia Tributaria.

La agricultura y la industria no son sectores que estén precisamente boyantes en las Islas y más materialización en camas turísticas sería suicida. Queda, eso sí, la renovación de la planta turística obsole-

ta y la inversión en infraestructura de todo tipo —a pesar de que el esfuerzo inversor del Estado en la Región ha sido notable en los últimos treinta años—. La rehabilitación es un campo expedito y necesario, y

por esa vía ya están moviéndose tanto el Gobierno de Canarias como los Cabildos de las islas más turísticas, pero la inversión en infraestructura nos lleva a plantearnos si no habría sido mejor afrontarla directamente con los fondos que nunca llegaron al erario público por las propias dotaciones de la RIC: los empresarios han pagado menos impuestos con el compromiso de invertir. Si ahora los diferentes organismos públicos han de canalizar dicha inversión, mejor sería que la hubieran realizado directamente con los ingresos estatales sin mermar por la RIC.

Afortunadamente, el otro objetivo que se pretendía con la Reserva para Inversiones sí se ha cumplido al cien por cien: vía autofinanciación las empresas canarias son patrimonialmente más robustas que en el pasado, los fondos que se hubieran extraído para el pago de impuestos ahora lucen, incrementados, en el neto patrimonial de las entidades. La salud financiera de las precarias unidades de producción canarias se ha mejorado notablemente con la RIC.

VI. NORMATIVA APLICABLE Y SU EVOLUCIÓN

La Ley 19 /1994 de 6 de Julio, en su artículo 27, creó y reguló el funcionamiento de la Reserva para Inversiones en Canarias, sin que —por teóricos problemas con Bruselas— se haya completado con un reglamento posterior.

La adecuación de la normativa a las exigencias de la Comunidad Europea ha

introducido varios cambios. El R. D. Ley 3/1996, de 26 de enero, modificó algunos aspectos puntuales del Art. 27 en relación con la Deuda Pública del Estado y los establecimientos de sociedades no domiciliadas en Canarias. Posteriormente, la Decisión de la Comisión Europea de 16 de diciembre de 1997 estableció un límite temporal del incentivo, que para las ayudas al funcionamiento podía ser prorrogado más allá del año 2003, y para las ayudas a la inversión más allá del año 2005, previa solicitud de las autoridades españolas. Las conclusiones principales de la Comisión fueron incorporadas a nuestro ordenamiento interno a través del R. D. Ley 7/1998 de Modificación del REF de Canarias, que estableció el apartado 3 de la disposición adicional undécima de la Ley 19/1994, impidiendo que los resultados generados en determinadas actividades (construcción naval, fibras sintéticas, industrias del automóvil, siderurgia e industria del carbón) pudieran beneficiarse de la RIC.

Ante los graves problemas de interpretación surgidos una vez que comenzaron las inspecciones tributarias de la RIC, el Secretario de Estado de Hacienda constituyó, mediante Resolución de 30 de junio de 2000, una Comisión para el análisis de los problemas derivados de la aplicación de la RIC, encomendándole la tarea de estudiar y proponer soluciones. Su dictamen se hizo público en diciembre de 2000, expresando de una forma poca ortodoxa, pero clara, la opinión de la Dirección General de Tributos sobre este incentivo fiscal.

El 25 de abril de 2001 las principales conclusiones de la Comisión —y algunos

nuevos aspectos no abordados por ella— se manifestaron en una contestación con carácter vinculante firmada por el Subdirector General de Impuestos sobre las personas jurídicas y la conformidad del Director General de Tributos. A falta de Reglamento, los veinte casos contemplados en la contestación vinculante debían servir para resolver cualquier cuestión planteada.

Posteriormente surgió como tema importante (cualitativa y cuantitativamente) la inclusión o no de la dotación previsible de la RIC en el cálculo de los pagos fraccionados que debían realizar las grandes empresas³. Como la discrepancia surgió después del dictamen de la Comisión hizo falta que a través de la disposición adicional vigésima sexta de la Ley 23/2001 de Presupuestos Generales del Estado para 2002 se añadiese (por iniciativa de Coalición Canaria) una nueva disposición adicional a la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades que contemplase la incidencia de la RIC en el cálculo de los pagos fraccionados.

El Gobierno de Canarias, en un loable intento de facilitar la materialización de las dotaciones a través de entidades de capital-riesgo —que en la práctica ha sido inoperante en el año 2002— introdujo en la Ley 24/2001 (Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales) una modificación de la Ley 1/1999 (sobre regulación de las entidades de capital-riesgo y de sus

sociedades gestoras) que tiene por objeto regular la realización de las inversiones previstas en el artículo 27 a través de las sociedades de capital riesgo.

Finalmente, la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales de 2003) recoge el resultado de las negociaciones entre los partidos políticos PP y Coalición Canaria en aras a resolver las cuestiones conflictivas surgidas en relación con la RIC en los años 2001 y 2002. Los textos propuestos por ambos partidos eran bastante distantes, aunque partían del mismo análisis de la conflictividad generada. A través del diario del Senado se pueden seguir los planteamientos dispares de ambos para intentar resolver una misma cuestión: unas veces a favor de la interpretación realizada por la Administración tributaria y otras a favor de la opinión de organizaciones empresariales y asociaciones profesionales. Como resumen, con independencia de que en los próximos apartados tratemos más a fondo los cambios legislativos operados, las modificaciones de diciembre de 2002 se pueden concretar en tres novedades, tres precisiones y a la mera incorporación a la Ley del criterio de la DGT en determinados aspectos. Las tres novedades son:

- La posibilidad de realizar inversiones anticipadas con cargo a futuras dotaciones a la RIC.

³ Cfr. MIRANDA CALDERÍN, S.: “La reserva para inversiones en Canarias un año después”. *Canarias Fiscal*, n.º 16, marzo 2001.

- La excepción al plazo de materialización en el caso de la moratoria turística.
- La materialización en determinados gastos de investigación.

Las precisiones eran necesarias para no tener que judicializar más cuestiones técnicas, pero, en nuestra opinión, evidentes:

- Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese destruido de *los fondos propios* (antes decía *del conjunto de ellas*, dando a entender, que en el caso de una ampliación de capital con cargo a reservas, el cálculo de la dotación de la RIC se veía disminuido).
- Las inversiones realizadas por arrendatarios en inmuebles son aptas para la materialización, siempre que el contrato de arrendamiento tenga una duración mínima de 5 años, y se cumplan los requisitos contables para considerarlas activo fijo.
- Se entenderá probada la dotación a la reserva cuando, al menos, se haya presentado la declaración del Impuesto con dicha dotación dentro del plazo reglamentario. En caso contrario se podrá acreditar por los medios de prueba admitidos en derecho.

Finalmente, se incorporan al texto del artículo 27 una serie de criterios que ya había expresado la DGT. No entendemos su motivo, ya que así se habían asumido

por los contribuyentes y por la Administración, pero sí somos conscientes de las presiones internas y externas que el Ministerio recibe diariamente sobre este incentivo. Los resumimos en los siguientes tres puntos:

- La validez de la materialización en concesiones administrativas de bienes o servicios, aplicaciones informáticas y derechos de propiedad industrial.
- El inmueble adquirido para su rehabilitación sirve para la materialización si el coste de la reforma es superior a la parte del precio correspondiente a la construcción.
- La dotación a la RIC es incompatible con los beneficios acogidos a la reinversión de beneficios extraordinarios, y la materialización con la deducción por reinversión.

Con este cambio legislativo, que analizaremos más detenidamente en el apartado 9, se ha pretendido afrontar el futuro de la Reserva, aunque muchos son los aspectos que han quedado sin aclarar, tal como abordamos en el siguiente apartado.

VII. PRINCIPALES CUESTIONES SOBRE LA RIC PLANTEADAS EN EL PERÍODO 1994-2002

Con la dificultad de no saber a ciencia cierta en qué debemos invertir las dotaciones (no sólo las realizadas, sino las futuras), y los sempiternos problemas de interpretación del artículo (que lejos de

resolverse con el dictamen de la Comisión de diciembre de 2000, se han acentuado en el 2002, porque la casuística real desborda los términos en que está redactada una norma escueta, sin reglamentación, pero que se había intentado clarificar con las dudas surgidas hasta el mes de noviembre de 2000), en 2001 y 2002 vemos cómo aparece una nueva batería de confrontaciones que ha elevado, casi al cien por cien, la conflictividad actual y que el cambio legislativo de diciembre pasado intentará disminuir a partir de enero de 2003. Tampoco quedan al margen la lectura sesgada de la norma, la falta de imaginación de buena parte de nuestro empresariado y el mal asesoramiento en esta materia. Por todo ello, se hace imprescindible analizar desde el origen la casuística más importante planteada, que analizaremos en orden a la importancia cualitativa y cuantitativa de cada uno de los asuntos suscitados.

A) EL PLAZO EN QUE SE HAN DE MATERIALIZAR LAS DOTACIONES Y LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO DE LAS INVERSIONES

En el mes de marzo de 1999 expusimos las principales discrepancias que los asesores fiscales manteníamos con la Administración Tributaria respecto a la Reserva para Inversiones⁴. Posteriormente, publicamos parte del texto de la conferencia,

desarrollando los tres principales enigmas que existían en ese momento: la materialización en terrenos, el plazo en que se habían de materializar las dotaciones, y la regularización de la RIC a través de actas de Inspección⁵. En este apartado nos ocupamos del segundo de ellos, ya que, como posteriormente veremos, llegó a ser, por el número de actas incoadas y por su volumen en pesetas, el más importante.

El plazo viene señalado en el apartado 4 del artículo 27: las dotaciones "*deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, ...*" y no existía duda alguna de que el comienzo del plazo debía contarse a partir del cierre del ejercicio que se beneficiaba de una menor imposición sobre beneficios —al haberse restado del beneficio contable la dotación de la RIC para hallar la base imponible—, y que, normalmente, coincide con el 31 de diciembre de cada año. Posteriormente, dicho cálculo será refrendado en la Junta General que aprueba las cuentas anuales y aplica el saldo de Pérdidas y Ganancias con la correspondiente dotación. Si al 31 de diciembre de 1997, por ejemplo, se detraía para el cálculo del impuesto sobre beneficios una determinada dotación a la RIC, se tenía de plazo hasta el 31 de diciembre de 2000 para materializarla.

⁴ En las jornadas organizadas por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias y la Cámara de Comercio de Las Palmas bajo el lema *Un REF para el S. XXI*

⁵ MIRANDA CALDERÍN, S.: "Reserva para Inversiones en Canarias: discrepancias con la Administración". *Técnica Tributaria*. Asociación Española de Asesores Fiscales, n.º 48 (enero-marzo de 2000).

Más dudas interpretativas existían en esta materia sobre si el plazo que tenían las sociedades en cuyo Capital Social invertía quién había dotado la RIC era el mismo de los tres años desde la dotación, o si debía contarse el plazo a partir de su incorporación en el accionariado de la sociedad que asumía la obligación de materializar. Habíamos manifestado nuestra opinión de que era el mismo plazo, pero el dictamen de la Comisión alejó las dudas existentes: *“La sociedad participada queda obligada a adquirir los activos que cumplan las condiciones contempladas... antes de que acabe el plazo máximo del que disponía el sujeto pasivo que ya ha materializado su RIC a través de la suscripción de participaciones en el capital de aquélla”* (apartado 3.2.3.1. del dictamen). Por lo tanto, el plazo de materialización es el de 3 años a partir de la dotación, aplicable tanto a quién directamente materializa las dotaciones como a las sociedades a las que se refiere la letra c) del apartado 4 del artículo 27. Así también se ha manifestado el TEAR en resolución de 20 de febrero de 2002 (35/02302/00 y acumulada 35/02303/00): en la materialización indirecta a través de sociedad interpuesta, el plazo es el originario.

Con esta forma de materialización a través de inversiones en sociedades hay que tener muy en cuenta que, primeramente, hay que formalizar la incorporación al Capital social, para que, posteriormente, la sociedad invierta en los activos fijos determinados. En la práctica esto no siempre es así (piénsese en la inversión en filiales: primero se suministran los fondos, a

medida que se necesitan y, posteriormente, se amplía el Capital social), pero la Comisión en su dictamen matizó que *“ cuando se adquieran acciones o participaciones emitidas por sociedades preexistentes, y dado que el incentivo fiscal persigue la generación de decisiones inversoras, sólo se podrán tener en cuenta las inversiones realizadas por la sociedad participada después de que su Junta General, o su Consejo de Administración, haya adoptado el acuerdo de aumento de capital”*, si bien considera válida la inversión realizada antes de la ampliación de capital, si ambas se realizan en el mismo ejercicio y se acredita que guardan una relación causa-efecto: *“salvo que se pruebe la relación causa efecto de dicho aumento con inversiones ya realizadas en el mismo ejercicio fiscal”* (apartado 3.2.3.1. del dictamen).

También en relación con la materialización a través de sociedades —y sin que nada tenga que ver con el plazo— hay que destacar la contestación de la DGT de 17 de septiembre de 2001, en que niega la posibilidad de que se materialice en el mismo bien con el que se han suscrito las acciones a través de una aportación no dineraria. Compartimos este criterio, ya que la finalidad de la RIC es potenciar la economía canaria, y el activo que se aporta ya era propiedad de quién pretendía materializar la RIC, no realizándose inversión nueva alguna, sino el cambio de un inmovilizado material por una inversión financiera.

Sin embargo, el problema más grave suscitado en cuánto al plazo no era su cál-

culo, sino la pretensión de la Administración Tributaria de que en los tres años la inversión tenía que entrar en funcionamiento. Como quiera que el apartado 4 del artículo comentado no hace referencia alguna a la entrada en funcionamiento, los asesores fiscales controlábamos que en los tres años se invirtieran correctamente las dotaciones, pero no que entraran en funcionamiento: en el caso de una edificación, por ejemplo, se adquiría un año el solar, se redactaba el proyecto y se obtenía la licencia de construcción el segundo año y se comenzaba a construir. En ese período se acumulaban las dotaciones de varios ejercicios que financiaban la obra, pero con toda probabilidad al tercer año no estaba finalizada la edificación. Cuando comenzaron las inspecciones, las actas de disconformidad fueron numerosísimas, suponiendo, según una encuesta que realizamos entre los miembros de la Asociación, el 49% de las actas incoadas en relación a la RIC. La entrada en funcionamiento se había convertido en el principal problema suscitado por las diversas interpretaciones del artículo 27.⁶

El dictamen de la Comisión de diciembre de 2000 se pronunció expresamente sobre la entrada en funcionamiento: *“Por ello, ha de partirse, como principio general, de la aceptación de que los requisitos exigidos por el artículo 27.4 a) para la materialización de la RIC en la adquisición de activos fijos supone que éstos han de haber entrado en funciona-*

miento antes de la finalización del plazo máximo contemplado en la norma legal”. Reconocía que la Ley no decía nada al respecto, pero también que era conveniente que el plazo fuese sólo uno: el de los tres años, aunque admitía que *“en determinados casos puede resultar materialmente imposible cumplir tal exigencia temporal por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo... Así pues, no cabe apreciar incumplimiento alguno de los requisitos temporales cuando el sujeto pasivo, pese a tener una intención seria, confirmada por elementos objetivos (...) de materializar la RIC de manera inmediata o dentro del plazo de los tres años, se lo impiden las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción”.*

Con este planteamiento, aplicable a instalaciones complejas, obras inmobiliarias de larga duración y aquellos casos en que el contribuyente demostrase las especiales circunstancias técnicas que concurren en su proyecto, es evidente que la Comisión se inclinaba a favor de que en el plazo de los tres años la inversión objeto de materialización entrase en funcionamiento. Así lo manifestaba también la contestación de la Dirección General de Tributos de 25 de abril de 2001 en su apartado 8: *“la regla general, por tanto, es que antes de la finalización del plazo máximo, contemplado en la norma legal los activos fijos han de cumplir las condiciones esta-*

⁶ Cfr. MIRANDA CALDERÍN, S.: *Canarias Fiscal*, n.º 16. Marzo 2001. Op. cit.

blecidas en ella, deben estar situados en el archipiélago canario y ser utilizados en el mismo al servicio de una actividad económica del sujeto pasivo, lo que exige su efectiva puesta en funcionamiento”.

Ante este criterio podía suceder que todos los asesores y empresarios hubiésemos interpretado mal el apartado 4 del artículo 27 y hasta que se pronuncien los Tribunales de Justicia hemos de aceptar la situación y colocar signos de interrogación en nuestra actuación. El TEAR, en resoluciones de 24 de abril de 2001 (35/3084/99 y acumuladas 35/3086/99 y 35/03087/99) y 20 de febrero de 2002 (35/00444/00 y acumulada 35/00445/00), se pronuncia en el mismo sentido: en el mismo plazo de adquisición, las inversiones han de entrar en funcionamiento. En la primera de las resoluciones señaladas se dice: *“Sin embargo, la Ley guarda silencio respecto al plazo máximo de entrada en funcionamiento de la inversión, pero parece razonable entender que, salvo determinados casos de inversiones complejas, ésta debe producirse dentro del plazo máximo legal fijado para su adquisición, si no se quiere vaciar a éste de contenido, abriéndose una importante vía para delatar “sine die” la inversión real y productiva de la Reserva, en contra de su finalidad. En definitiva, el plazo máximo de incorporación de la inversión al proceso productivo es el mismo que el de adquisición, con independencia de cuándo se haya producido ésta, pues la Ley no exige su inmediata entrada en funcionamiento”.* En la segunda de las resoluciones citadas, el Tribunal se ratifica en el fundamento de derecho antes transcrito,

copiándolo literalmente para volver a rechazar la materialización en inversiones que no habían entrado en funcionamiento dentro del plazo, aclarando que *“en el proceso inversor pueden distinguirse tres fases o momentos, que temporalmente pueden o no coincidir: la compra del activo fijo, su entrega o si se quiere puesta a disposición y finalmente su entrada en funcionamiento, no estando claro en la Ley a qué fase de las tres debe vincularse el plazo máximo que en la misma se fija, al cual ya nos hemos referido”.* En este contexto, y ante la evidente confusión legal, el Tribunal entiende, al menos, que la conducta del reclamante no es merecedora de sanción, habida cuenta de que realiza una interpretación razonable de la norma, aunque la considere incorrecta.

Antes las dudas suscitadas y la magnitud real del problema generado, la Comisión optó, en diciembre de 2000, por una solución pragmática: ¿se resolvería la mayoría de las cuestiones planteadas con la entrada en funcionamiento si en vez de tres años, el plazo fuese de cuatro años? La respuesta fue “sí”, y el plazo de materialización pasó a contarse no desde el cierre del ejercicio en que se calculaba la imposición sobre el beneficio con la dotación de la RIC, sino desde el año en que se aplicaba el saldo de Pérdidas y Ganancias y se dotaba formalmente la Reserva para Inversiones. Se había ampliado, milagrosamente, el plazo en un año más y se habían así solucionado la mayoría de las actas de disconformidad que esperaban la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional.

También aprovechó la Comisión para dejar claro que, a falta del régimen de inversiones anticipadas existentes en el extinguido régimen del Fondo de Previsión para Inversiones, eran válidas para la materialización de la dotación las inversiones realizadas a medida que se iban obteniendo los ingresos que generaban el beneficio al que se aplicaría este incentivo fiscal: se había ampliado el plazo al año en que se generaba el beneficio. No obstante, para no tener molestias en la práctica con esta inversión "anticipada", es conveniente que se realice a medida que se vayan obteniendo los beneficios y que en ningún momento la inversión anticipada supere al beneficio generado hasta ese instante.

No vamos a ser nosotros los que critiquemos esta solución pragmática, que sirvió, ciertamente, para solucionar la mayoría de los casos conflictivos planteados, aunque sigamos empecinados (desde el punto de visto teórico) en que las materializaciones no tienen por qué entrar en funcionamiento en el plazo señalado. Otra cuestión es que, desde el punto de vista práctico, aconsejemos la entrada en funcionamiento dentro de ese plazo. Para ser sinceros, tampoco compartimos (académicamente) que del Art. 27 se desprenda que el plazo de los tres años deba comenzar a contarse al final del ejercicio en que se aplica el saldo del beneficio contable.

Siendo consciente el legislador de la dificultad del contribuyente de convencer a la Administración Tributaria, en el caso de que hubiese sobrepasado el plazo de los tres (cuatro) años, de que las inversio-

nes se habían efectuado sin solución de continuidad ni interrupciones anómalas a él imputables —en la práctica general, la Inspección tributaria ha considerado sistemáticamente incumplido el plazo si no han entrado las inversiones en funcionamiento, dejando a los Tribunales que calificasen las posibles causas objetivas que concurrían en la demora—, se ha añadido a la redacción original del artículo 27 una dispensa al plazo general en los casos afectados por la llamada "moratoria turística" (disposición adicional 27 de la Ley de Acompañamiento de los PGE de 2003). Esta excepción al plazo de materialización únicamente opera cuando el contribuyente, en un proceso de materialización ya iniciado, se haya visto afectado directa y temporalmente por las Directrices de Ordenación General y del Turismo en Canarias, sin que le sea posible su conclusión en el plazo legal. Deberán concurrir las siguientes circunstancias:

- Que se solicite a la Administración la suspensión del plazo hasta la finalización de la moratoria turística, y que dicha solicitud sea estimada.
- Que el proceso de materialización estuviese ya iniciado, sin que se haya interrumpido por causas imputables al sujeto pasivo.

En la práctica, entendemos, que a pesar de la claridad y voluntad del legislador, la Administración tributaria hará caso omiso a esta excepción, sencillamente no pronunciándose, ya que, en la nueva redacción, *las solicitudes se tramitarán según el procedimiento que reglamentaria-*

*mente se determine, entendiéndose de-
sestimadas una vez transcurridos tres me-
ses desde su presentación.*

B) ASPECTOS FORMALES DE LA RE- SERVA PARA INVERSIONES

Los aspectos formales señalados en la legislación mercantil sobre el libro de Actas, el depósito de cuentas anuales en el Registro Mercantil y la fecha de legitimación de la firma de los administradores, se han sumado a los requisitos de contabilización de la dotación de la RIC y de la presentación en plazo del Impuesto sobre Sociedades para admitir los beneficios aplicables a la RIC: la ausencia del libro de Actas (por extravío, robo o por lo que fuese) o la presentación fuera de plazo de las cuentas anuales en el Registro Mercantil para su depósito (hecho habitual por la complejidad del mismo) son cuestiones que, hasta hoy, finalizaban con el rechazo de la dotación por la Inspección tributaria. Los Tribunales de Justicia ni siquiera consideran que la presentación fuera de plazo del Impuesto sobre Sociedades lleve aparejada la pérdida de incentivos fiscales con carácter general, pero a la RIC se le quiere exigir el cumplimiento riguroso de toda la batería de formalidades fiscales, contables y mercantiles, mientras que el Art. 27 sólo especifica, en esta materia, que deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado (Art. 27, apartado 3). Si el legislador hubiese pretendido alguna formalidad más, así lo hubiese especificado.

A esta serie de pegas administrativas para rechazar la dotación de la RIC tam-

co son ajenas otras formalidades administrativas (Alta en el IAE, permisos oficiales de apertura, reconocimientos finales de obra ... etc.) exigidas para admitir determinadas materializaciones de las dotaciones, sin que, tampoco, el Art. 27 se refiera a ellas. Parece ser que después de comprobar administrativamente la realidad de la inversión por parte de la empresa haya que buscar cualquier contingencia para rechazar la materialización efectuada.

Las actas firmadas en disconformidad con este asunto son numerosas y su cuantía importante, produciéndose, una vez más, una no deseada judicialización de los temas de la Reserva. La exigencia del cumplimiento de estos requisitos y la incoación de las correspondientes actas de regularización son relativamente nuevas (a partir del dictamen de la Comisión de Diciembre de 2000), ya que de haberse producido con anterioridad, la Comisión habría abordado su problemática. Afortunadamente, empiezan a salir las primeras resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional sobre esta cuestión y esperamos que sirvan para que la Inspección tributaria se centre en la comprobación de la realidad de la dotación y de las materializaciones y no en otras cuestiones meramente formales.

Una primera resolución (38/1.505/00 de 20 de Febrero de 2002) parecía dejar claro el parecer del Tribunal en esta materia: se trataba de una sociedad que había dotado y contabilizado la RIC en un año y materializado dentro del plazo legal, pero sin llevar en los últimos ejercicios contabi-

alidad alguna. La Inspección comprobó la realidad de la inversión, pero ante la ausencia de contabilidad incrementó en la base imponible del tercer año la dotación efectuada. Recurrida el acta de disconformidad correspondiente, el Tribunal estimó la anulación de la liquidación practicada por haberse comprobado la realidad de la materialización, con independencia de que la sociedad llevase o no contabilidad. Prevalecía, en su opinión y, por supuesto, en la nuestra, la realidad sobre las formas:

"SEXTO: Entiende esta Sala que similar razonamiento debe operar en el supuesto de la Reserva para Inversiones en Canarias, en el sentido de que una vez que se verifique la existencia real de las inversiones en que se materializa la misma, comprobada también la idoneidad de dicha materialización en las inversiones aptas que señala la Ley 19/1994, el requisito de la permanencia y los demás de naturaleza no formal requeridos por la norma, siendo así que en el caso que nos ocupa la contabilidad societaria recogía en 1995 la materialización en activos fijos nuevos y la citada reserva, la ausencia de la misma con posterioridad no ha de determinar la pérdida del beneficio fiscal puesto que el incumplimiento de esta exigencia, que se estableció precisamente para garantizar el cumplimiento de las previsiones legales de carácter sustancial, no puede determinar la inexistencia de la realidad de lo acontecido; cuando, por otras vías la Inspección puede llegar al convencimiento de que el resto de las obligaciones de carácter sustantivo resultan cumplidas. Es por ello que debe ser anulado el acto que se impugna, ...".

Al tratarse de una primera resolución, la Administración tributaria no le dio mayor importancia e insistió en los planteamientos antes expuestos.

Sin embargo, otra resolución del mes de Febrero (35/02177/01, del día 20) deja bien claro que la contabilización de la dotación de la RIC sí es necesaria para admitir dicho beneficio (es el único requisito formal, como antes dijimos, que especifica el apartado 3 del artículo 27), calificándolo de requisito sustancial y no meramente formal y afianzándose el Tribunal en las sentencias del T. S. de 25 de septiembre de 1989, 20 de enero de 1990 y 12 de noviembre de 1992, en las que se califican como condiciones sustanciales, respecto al extinguido Fondo de Previsión para Inversiones, destinar una porción de los beneficios y dejarlos consignados como tal en el correspondiente balance de la empresa.

Así las cosas, tenemos los dos extremos de los requisitos formales bien delimitados: por una parte, prevalece la realidad sobre los requisitos contables a la hora de materializar, y por otro, la dotación de la Reserva y su especificación en el balance se considera requisito sustancial y no formal. Entre ambos se encuentra toda la casuística aplicable al depósito de cuentas anuales, formalidades del libro de actas y un sin fin de cuestiones que podrán ir surgiendo en el futuro, ¿qué dicen los Tribunales sobre esta materia? El depósito de cuentas anuales es relativamente reciente (se creó con la Reforma Mercantil de 1989) y no afectó a gran parte de la vida del Fondo de Previsión para Inversiones, ni

en aquellas épocas se cuestionaban los aspectos mercantiles: no existe jurisprudencia al respecto.

Afortunadamente, empiezan a producirse las primeras resoluciones del TEAR sobre el incumplimiento de dicho depósito y la Reserva para Inversiones en Canarias.

En la resolución número 38/841/01 de la Sala del TEAR de Santa Cruz de Tenerife en el año 2002, el Tribunal distingue entre las consecuencias de los actos necesariamente inscribibles en el Registro Mercantil y no inscritos (regulados en los artículos 94 y 175 de su Reglamento: constitución de sociedades, modificación de estatutos, ampliaciones y reducciones de capital, nombramiento y cese de administradores, fusiones, suspensiones de pagos, quiebras, ... etc.) y los derivados de la falta de publicación por no haberse procedido al depósito o haberse éste hecho extemporáneamente. Sobre este último incumplimiento especifica que no puede vincularse a las correctas dotaciones a la RIC, generando, simplemente una sanción, pero no la pérdida del beneficio aplicable.

El mismo tratamiento lo aplica, también, al diligenciado de libros de contabilidad, cuyo incumplimiento o extemporaneidad no tendría carácter sustancial, sino formal y, por lo tanto, la Administración no podría alegarlo para rechazar las dotaciones efectuadas a la Reserva.

Más dificultades tendrá la dotación a posteriori de la Reserva, esto es, una vez aprobada por la Junta la aplicación del sal-

do de Pérdidas y Ganancias. La DGT responde negativamente, el 8 de noviembre de 2001, a tres cuestiones planteadas:

- la posibilidad de dotar la RIC en el ejercicio siguiente.
- la posibilidad de aumentarla mediante una declaración complementaria o extemporánea.
- la posibilidad de dotarla, cuando en Inspección, se descubren nuevos ingresos.

La contestación dice así:

" La Reserva para Inversiones en Canarias no parte de la base imponible, sino del beneficio contable. Una vez que la Junta General ha aprobado las cuentas anuales, así como la aplicación del resultado y estas se hayan presentado para su depósito en el Registro Mercantil, dando el Registrador su calificación registral positiva, la contabilidad correspondiente a ese ejercicio no podrá ser modificada y, por tanto, la sociedad no podrá beneficiarse de la dotación o del aumento inicial de la RIC ".

En cualquiera de los casos se trata de actuaciones al límite de la legislación, que preferible es no tener que afrontarlas, más con el carácter disuasivo de la consulta trascrita. Suscribimos la afirmación de que la RIC parte del beneficio contable, pero no compartimos el que la Junta no sea soberana para, en cualquier momento, modificar sus decisiones. Piénsese no sólo en la RIC, sino en las innumerables contingencias que se producen en la vida social y que pueden hacer aconsejable la rectificación de un acuerdo social concreto. Sobre

la posibilidad de aumentar la dotación si la Inspección descubre nuevos ingresos tenemos serias dudas, pero preferimos no manifestarnos con carácter genérico y estudiar cada una de las situaciones reales que puedan darse en el futuro.

A la luz de las últimas resoluciones del TEAR parece que las aguas se reconducen a su cauce originario, sin que haga falta profundizar más en estos aspectos. La duda que se planteaba era si sería aconsejable o no que la modificación proyectada del artículo 27 (diciembre 2002) entrase en estos conflictos sobre los requisitos formales o si era ya suficiente el criterio del TEAR. Nuestra opinión era dar por buena la aclaración y puntualización del TEAR, pero el legislador quiso incidir en estos aspectos y añadir un nuevo primer párrafo al apartado 8 del Art. 27:

"El cumplimiento de los requisitos contemplados en este artículo podrá acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho. A estos efectos, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo".

La primer afirmación parece una peyorada, pero dado el estado de la cuestión y las múltiples exigencias formales exigidas por la Administración, no está de más que el legislador recuerde el alcance real de los formalismos a la hora de aplicar este incentivo fiscal. La presentación dentro del plazo legal de la declaración tributaria (Impuesto sobre Sociedades o IRPF)

en la que se haya aplicado el incentivo, la interpretamos no como una necesidad, sino como el requisito, que a falta de otras pruebas, da validez a la voluntad del contribuyente de acogerse a la Reserva para Inversiones. En el peor de los casos: que no se pueda acreditar la dotación con el libro de Actas, ni con las Cuentas anuales aprobadas, ni con la contabilidad, ni con cualquier otra prueba válida en derecho, sería suficiente que se haya presentado la declaración del impuesto en plazo con la dotación (IS) o con la deducción practicada por la Reserva (IRPF) para que no pueda rechazarse por la Administración.

C) BENEFICIOS DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

Dos son los importantes asuntos que se plantean en relación con el beneficio y la actividad económica. El primero, en cuanto al concepto teórico de "beneficio" como una sola magnitud o si ha de descomponerse, para la dotación de la RIC, en varios beneficios en minúscula; y el segundo, en cuanto a si la actividad que realiza una sociedad mercantil es siempre una actividad económica o, por el contrario, no lo es en determinadas ocasiones (sociedades de mera tenencia de bienes, o sociedades patrimoniales a partir del 1 de enero de 2003), con una importante variante específica planteada, ¿qué ocurre con las sociedades de promoción inmobiliaria que realizan una actividad, pero no tienen empleados? Para explicar nuestro punto de vista, dividamos las cuestiones conflictivas en dos epígrafes:

- El beneficio contable es único y, por lo tanto, incluye los resultados financieros y extraordinarios
- La actividad económica de las sociedades mercantiles

1. El beneficio contable es único y, por lo tanto, incluye los resultados financieros y extraordinarios

La dotación de la RIC se basa en el beneficio contable, concepto éste que tras la reforma mercantil y la publicación del Plan General de Contabilidad engloba todos los resultados que puede obtener una entidad mercantil. Se puede hablar desde el punto de vista mercantil o contable de varios resultados: resultados de la explotación, resultados financieros, resultados extraordinarios (conforme al Plan General de Contabilidad vigente), o de sólo resultados de las actividades ordinarias y de ingresos y gastos extraordinarios (conforme al artículo 189 del TRLSA); pero sólo de un resultado del ejercicio. A este saldo acreedor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias es al único al que puede referirse, en una interpretación sistemática, el apartado 1 del artículo 27, al mencionar la palabra "beneficios" en relación a entidades jurídicas. Sin embargo, al regular la deducción aplicable a personas físicas por este incentivo, la Ley 19/1994 menciona a los rendimientos netos de explotación, que, indudablemente, pueden diferir del conjunto de rendimientos gravados en las personas físicas. Centrémonos en el beneficio contable de las entidades mercantiles.

¿Se puede, entonces, dotar la RIC con el beneficio contable o hay que des-

componer éste en los distintos resultados antes señalados? Opinamos que sólo existe un beneficio contable y que si el legislador quería limitar la aplicación del incentivo a una determinada categoría de resultados parciales así lo hubiera especificado en el artículo 27. La interpretación de la Administración tributaria es otra, queriendo limitar, en la mayoría de los casos, el concepto beneficio al beneficio de explotación. Dos son, pues, las grandes discrepancias en este aspecto: los resultados financieros y los resultados extraordinarios.

El dictamen de la Comisión de diciembre de 2000 no abordó esta cuestión porque no se había aún planteado el problema abiertamente, por lo que se consultó directamente a la Dirección General de Tributos. La contestación se produjo el 25 de abril de 2001, junto a la mayoría de las cuestiones planteadas en el dictamen de la Comisión. La pregunta era: "*se desea saber si conceptos tales como los ingresos financieros, dividendos y beneficios extraordinarios que se producen y forman parte del balance contable, integran la base imponible a efectos del cálculo de la RIC*"; y la respuesta partía de una premisa previa: la finalidad del incentivo exigía que exclusivamente se beneficiasen de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas que supusieran la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado. Una vez configurado el marco teórico, la DGT matizaba que "*todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas,...*, deberán beneficiarse

de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras". Con el ejemplo quedaba razonablemente claro que los ingresos financieros obtenidos por la colocación de capitales se beneficiaban del régimen de la RIC, siempre que estuvieran relacionados con el desarrollo de las actividades económicas. Así, los intereses generados por una punta de tesorería, o los dividendos recibidos por sociedades en las que se ha invertido transitoriamente están incluidos en el concepto pacífico de resultados que se benefician del régimen de la RIC, pero qué ocurre con los resultados de las inversiones financieras permanentes. Nuestro criterio sigue siendo el mismo: forman parte del "beneficio contable" y, por lo tanto, se benefician igualmente del régimen estudiado. Sin embargo, la contestación de la DGT introduce una nueva incertidumbre en este campo al decir: *"deben quedar fuera de la base del cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas"*, para añadir, posteriormente, que esta circunstancia se apreciará en relación a los beneficios derivados de las inversiones en valores o inmuebles realizadas por las sociedades de cartera o de mera tenencia de bienes.

Fuera de toda duda debe quedar la inversión financiera, y los dividendos que pueda generar, cuando esté relacionada directamente con la actividad desarrollada

(para garantizarse los suministros o influir en las decisiones de compra, por ejemplo).

La discusión está servida y las interpretaciones que se pueden hacer (refiriéndonos a sociedades no financieras) son básicamente dos:

- Cualquier inversión financiera que realice una sociedad mercantil está vinculada a su actividad y, por lo tanto, está relacionada con el desarrollo de una actividad económica.
- Sólo los rendimientos de las inversiones financieras esporádicas se pueden beneficiar del régimen de la RIC.

La Agencia tributaria se inclina por la segunda opción y la polémica continuará hasta que se pronuncien los Tribunales. Como caso extremo, pero real, de la importancia práctica del punto planteado podemos señalar el de una sociedad que, como única actividad, construye un inmueble para su explotación y antes de finalizar la obra lo vende. El importe de la enajenación lo deposita en una entidad financiera a la espera de mejor ocasión, ¿con los intereses que recibe se puede dotar la RIC? Nuestra opinión ya se sabe con los criterios expuestos anteriormente, pero no coincide con la de la Administración, por lo que habrá que esperar que las resoluciones de los Tribunales aclaren este caso.

El mismo ejemplo nos sirve para abordar la segunda de las cuestiones planteadas: **los resultados extraordinarios**. Nuestro planteamiento es igual al de los

resultados financieros: están incluidos en el beneficio contable y, por lo tanto, en la expresión "beneficios" del Art. 27.1, pero en este caso ¿el beneficio que obtuvo la sociedad en la enajenación del inmovilizado en curso se puede acoger a la RIC? Si el edificio hubiese estado terminado y en funcionamiento, la Administración, seguramente, no pondría reparo alguno, ya que el criterio de la DGT antes señalado es que "todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas deberán beneficiarse de la aplicación de la RIC", y el edificio sería un activo relacionado con una actividad económica en Canarias. En el paradigma que nos ocupa, como el edificio no estaba terminado, la Agencia tributaria interpreta que no está afecto a una actividad económica y, por lo tanto, rechaza la aplicación del incentivo.

Esta incógnita importante de los beneficios extraordinarios se intentó resolver a través de una enmienda de Coalición Canaria que pretendía introducir (a través de la Ley de Acompañamiento a los PGE para 2003) en el apartado 1 del Art. 27, después de "destinen de sus beneficios", la frase "cualquiera que sea su naturaleza, o la de incluidos los beneficios extraordinarios", o, sencillamente, cambiar el texto por "destinen de cualquier tipo de sus beneficios". La propuesta del Ministerio de Hacienda iba por unos derroteros parecidos: añadía a "destinen de sus beneficios" la frase: "incluidos los beneficios extraordinarios procedentes de activos relacionados con las actividades económicas de-

sarrolladas por dichos establecimientos", en un intento de dejar fuera las plusvalías obtenidas en la enajenación de activos no afectos a actividades económicas, pero, admitiendo que las derivadas de elementos afectos sí podían hacerlo. Esta postura incluso llegó a manifestarse por escrito en la nota de prensa facilitada por el Ministerio de Hacienda en el encuentro con empresarios canarios del secretario de Estado el 21 de noviembre de 2002 (Las Palmas de Gran Canaria): "Entre estas mejoras en la RIC, destacó (el secretario de Estado) el hecho de que la parte de la base imponible que corresponde a beneficios extraordinarios también dará lugar a la dotación de la Reserva". Sin embargo, debido a la polémica suscitada por otras declaraciones del Sr. Rodríguez Ponga en ese mismo día (incentivos fiscales en el IRPF a los peninsulares que se trasladasen a Canarias a trabajar) y a divergencias técnicas surgidas con este tema, el apartado 1 del artículo 27 no sufrió modificación alguna, quedando con la misma redacción de 1994.

Serán, entonces, una vez más, los Tribunales los que determinen si los resultados extraordinarios, con carácter general, se pueden o no beneficiar del incentivo fiscal o si sólo determinados beneficios extraordinarios se pueden acoger o deben quedar excluidos de la aplicación de la RIC.

Y la cuestión no es fácil de dilucidar porque hay que enlazarla con la sugerencia de la Comisión de "que tan sólo los beneficios procedentes de actividades empresariales o profesionales, y no los

originados por la mera titularidad de elementos patrimoniales deben servir para dotar la RIC” (apartado 2.1.7. del dictamen), y su comentario al definir el establecimiento mercantil: *“sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados”* (apartado 2.2.1.). En definitiva, con el criterio de la Comisión de que las sociedades de mera tenencia de bienes (*“tanto material como financiero y, en este último caso, tanto si se trata de la gestión de títulos valores con finalidad puramente inversora como si el fin perseguido es el control de las entidades participadas”*, apartado 2.2.4. del dictamen) deben excluirse del ámbito de la RIC (cuestión ésta muy discutible y contestada por los asesores fiscales), que ha servido de panacea para que se quiera excluir de la dotación una parte importante de los resultados, dándoles el carácter de aislados e independientes de la “actividad económica”. Entre ellos están las dos categorías de resultados analizadas: los beneficios extraordinarios generados por elementos que la Administración considera no afectos a una actividad empresarial y los ingresos financieros resultantes de inversiones realizadas, que no considera como resultados provenientes de una actividad empresarial.

En este caso concreto, el dictamen de la Comisión ha sido poco esclarecedor, y utilizando frases sueltas, como las escogidas anteriormente, se puede limitar, como de hecho lo hace la Administración, la aplicación de ciertos beneficios que el legislador, en la redacción del Art. 27.1, no pretendió, ya que sólo hizo referencia a los

beneficios, y éstos hay que entenderlos, como reiteradamente hemos manifestado, como el beneficio contable del ejercicio.

2. La actividad económica de las sociedades mercantiles

Hasta la interpretación de la noción “establecimiento” del Art. 27.1 y 2 realizada por la Comisión en su dictamen de diciembre de 2000, la posibilidad de que las sociedades de mera tenencia de bienes pudiesen aplicar los beneficios de la RIC a sus resultados era una cuestión pacífica y admitida por un sector importante y cualificado de los profesionales del asesoramiento fiscal y de la Administración, no habiéndose incoado hasta esa fecha, que sepamos, acta alguna al respecto. El criterio de la Dirección General de Tributos, expresado en varias consultas (16 de octubre de 1997 y 14 de julio de 1999, entre otras) era que las sociedades en el régimen de transparencia fiscal podían dotar la RIC. La duda principal no se planteaba en cuánto a la dotación, sino en qué bienes se iba a materializar, ya que el apartado 4 a) del artículo 27 señala que los activos fijos tienen que ser utilizados en Canarias y ser necesarios para el desarrollo de actividades empresariales. Ello obligaba a que las sociedades de mera tenencia de bienes tuviesen que empezar a realizar una actividad económica, que al fin y al cabo, es precisamente uno de los objetivos que se plantean en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias y en el incentivo específico de la RIC: que los recursos se inviertan en el desarrollo económico y social de Canarias. Parte de estos recur-

sos —o si se quiere, parte de los resultados que generan este tipo de sociedades— se incorporaba al tejido productivo gracias al incentivo fiscal de la Reserva. El Estado perdía una recaudación mínima, pero, a cambio, nuevos capitales engrosaban la parte productiva de la economía canaria.

Sin embargo, la Comisión entendió por establecimiento al establecimiento mercantil: *conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica...*, rechazando, como analizamos en el epígrafe anterior, la aplicación de los beneficios de la RIC a los resultados de las actividades de mera tenencia de bienes. No estamos de acuerdo con este planteamiento por las razones que acabamos de dar, pero después del dictamen de la Comisión y de varias consultas, entre ellas la de 17 de septiembre de 2001 ⁷¿quién se atreve a dotar la RIC en una sociedad de mera tenencia de bienes? Cuestión aparte es la defensa de las dotaciones efectuadas por este tipo de sociedades en el período 1994-2000, cuando, en nuestra opinión, no existía (ni existe) impedimento alguno para que se pudieran acoger, pero serán los Tribunales, una vez más, los que deban resolver si su actuación fue correcta o no.

Cabría preguntarse si con los beneficios generados por el resto de los bienes que se consideran afectos a actividades económicas en las sociedades de mera tenencia de bienes (aquellas en que más del 50% de su activo no esté afecto) se podría dotar la RIC. La Comisión no se pronuncia al respecto, pero parece evidente que sí. El actual Jefe regional de la Inspección, en unos apuntes inéditos sobre la RIC, se manifiesta, también, favorable a que *con el activo restante se pueden realizar actividades económicas que podrán acogerse a la Reserva para Inversiones en Canarias*.

A raíz de este parecer de la Comisión, la Agencia Tributaria ha querido encontrar en el año 2002 una nueva fuente de recursos, llevando a extremos antes insospechados la interpretación de que sólo los resultados de las actividades económicas pueden beneficiarse de este incentivo. Nos referimos a las liquidaciones paralelas efectuadas por la Dependencia de Gestión a sociedades que habían dotado la RIC, pero que aparentemente no desarrollaban una actividad económica y no tenían empleados. Se efectuaron, sobre todo, en el campo de la promoción inmobiliaria y en el de la compra-venta de inmuebles, regularizando aquellos casos en que el Modelo 190 (declaración de retenciones de trabajo personal y profesionales) no señalaba que

⁷ N.º 1642- 17/09/01 ¿Puede una sociedad de mera tenencia de bienes sujeta al régimen de transparencia fiscal acogerse al beneficio fiscal de la Reserva para inversiones en Canarias?, ¿y una sociedad de cartera?. No. Tan solo los beneficios procedentes de actividades empresariales o profesionales sirven para dotar la Reserva para inversiones en Canarias. Por el mismo motivo, una sociedad de cartera sujeta al régimen de transparencia fiscal tampoco puede acogerse a este beneficio fiscal.

hubiesen empleados. Aplicando el artículo 25 de la Ley del IRPF (necesidad de acreditar un local independiente y una persona contratada a jornada completa para calificar la actividad de compraventa y arrendamiento de inmuebles como empresarial), la Dependencia de Gestión calificaba que la actividad ejercida no era económica y que, por lo tanto, con el criterio de la Comisión, no podía acogerse a los beneficios de la RIC.

Existen múltiples contestaciones de la DGT en las que se especifica claramente que los requisitos del Art. 25 de la Ley del IRPF sólo son exigibles a las actividades de compraventa y arrendamiento de bienes inmuebles, pero no a las que realizan promociones inmobiliarias. A pesar de ello, se califican por la Administración tributaria como sociedades de mera tenencia de bienes aquellas que han realizado promociones a base de subcontratas (sin empleados) o que habiendo conseguido la reclasificación del suelo (de rústico a urbano), a través de los interminables planes parciales de urbanización, no han comenzado las obras de transformación física de las parcelas afectadas.

En la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, bien sea porque no existe un local independiente y un empleado a jornada completa —a pesar de acreditarse por otras formas que es una actividad empresarial— o porque para desarrollar dicha actividad no sea necesari-

o, a juicio de la Inspección, tener al empleado contratado o el local independiente (pocos inmuebles arrendados, por ejemplo) se rechazan, frecuentemente, las dotaciones realizadas a la RIC.

D) LA MEJORA TECNOLÓGICA EN BIENES USADOS ES IMPOSIBLE DEMOSTRAR EN LA PRÁCTICA. ESPECIAL INCIDENCIA EN LOS TERRENOS Y EN LA ADQUISICIÓN DE INMUEBLES PARA REHABILITAR

La mejora tecnológica era la tercera causa por la que se incoaban más actas de regularización de la RIC hasta el dictamen de la Comisión (un 11% en la encuesta anteriormente aludida), y sigue siendo, en la actualidad, una de las cuestiones más conflictivas. Para que la materialización en activos fijos usados sea válida, la Ley 19/1994 exige que no se hayan beneficiado previamente del incentivo y que represente una mejora tecnológica para la empresa. Vamos a estudiar en este apartado dos cuestiones diferentes. Por un lado, la mejora tecnológica en sí misma, donde no ha habido cambios sustanciales, y por otro, la innecesariedad de demostrarla en la materialización de terrenos para fines específicos y en determinadas rehabilitaciones.

1. La mejora tecnológica

A ella nos referíamos al tratar la materialización en terrenos,⁸ explicando que la regulación del R. D. 241/1992, que desarrolla la deducción por inversiones en

⁸ MIRANDA CALDERÍN, S.: *Técnica Tributaria* n.º 48.

activos fijos usados (hay que demostrar con la inversión en bienes usados que se produce una reducción del coste de producción unitario del bien o servicio, o una mejora de la calidad) no servía para la amplia casuística que se planteaba con la materialización de la RIC. El dictamen de la Comisión trató —después de matizar que la admisibilidad de los activos usados como destino de la RIC debe ser contemplada con cautela— de suavizar la demostración de una regulación pensada únicamente para el sector industrial (que en Canarias sólo supone una mínima parte de la actividad económica) contemplando su carácter novedoso: *que el activo usado adquirido proporcione una utilidad práctica no ofrecida por ninguno de los activos que se vinieran utilizando hasta ahora* (apartado 3.2.1.1. del dictamen). Carácter novedoso que habría de ser tecnológico, por lo que volvíamos a sumergirnos en la actividad industrial, pero ¿qué ocurría con el resto de los sectores económicos? En la práctica ha sido muy difícil o imposible demostrar en una inspección los requisitos que exige la Ley o que aconseja la Comisión, firmándose numerosas actas de disconformidad que esperan la resolución del TEAR.

La DGT, en contestación de 29 de octubre de 2001, vuelve a pronunciarse sobre esta cuestión, profundizando en el concepto de mejora tecnológica, excluyendo la inversión en inmuebles como generadora de la misma, y confirmándonos la casi imposibilidad de acreditarla:

" Para que una mejora pueda calificarse de tecnológica es necesario que esta suponga una novedad o avance técnico en

la calidad de los procedimientos o de los medios mecánicos o industriales utilizados por las empresas en su proceso productivo. Ha de tratarse, por tanto, de maquinaria, instalaciones, equipos y, en general, cualquier otro elemento que, por sus condiciones objetivas y por la forma en que se aplica al proceso productivo de la empresa, presente un componente tecnológico que evidencie su capacidad para introducir mejoras en el sentido indicado".

Alguna esperanza más de acreditar la mejora tecnológica da a una empresa naviera que va a adquirir un buque usado, si éste ofreciera una tecnología superior al de los buques a los que sustituye (DGT, 30 de octubre de 2001).

Recientemente, la Sala de Santa Cruz de Tenerife del TEAR (reclamación 38/549/01 y acumulada 38/550/01) ha admitido la materialización de la RIC en un camión y en una grúa usados porque la Inspección se había limitado a rechazar los argumentos del contribuyente intentando probar la mejora tecnológica, sin investigar por su cuenta si podrían producirse la disminución de costes o la mejora del servicio:

" En otras palabras, la Inspección no puede limitarse únicamente a solicitar de una manera genérica la prueba de un determinado extremo, mejora tecnológica, sino que debería haber concretado los medios de prueba que llevarían a su convencimiento de que es correcto lo declarado por el contribuyente, máxime cuando se trata, como es el caso, de requisitos que ofrecen cierta complejidad a efectos de su acreditación. Es por ello que el actuario ante la insuficiencia de la documentación

ofrecida por la reclamante debió especificar los extremos sobre los que precisaba información y los medios a su juicio válidos”.

Esta resolución es importante —aún sin entrar a valorar si aprecia o no que ha existido mejora tecnológica— porque acabará con la actitud negativa y pasiva de los actuarios ante la materialización en bienes usados. Tendrán que especificar en las diligencias y actas qué quieren que se les demuestre y, al menos, por qué rechazan los argumentos del contribuyente, sin limitarse a declarar que no ha quedado suficientemente demostrada la mejora tecnológica.

Coalición Canaria, a través de las enmiendas introducidas en el Senado al proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social para 2003, intentó, sin éxito, que el concepto de mejora tecnológica se determinase reglamentariamente o introducir en el párrafo del Art. 27. 4 a), que regula la inversión en activos fijos usados, incidiendo en el carácter de novedad que aconsejaba la Comisión, la frase: *“se considerará que los activos suponen una mejora tecnológica para la empresa cuando su adquisición se realice con ocasión de la creación de un nuevo establecimiento, de la ampliación o traspaso de un establecimiento existente, o bien de la racionalización, reestructuración o modernización de las actividades que venga realizando un establecimiento existente”.*

La redacción final de las modificaciones aprobadas por la Ley de Acompaña-

miento no recoge cambio alguno respecto a la mejora tecnológica, lo que hace suponer que el legislador está conforme con la interpretación que la Administración hace de ella, dejando otra cuestión pendiente a que los Tribunales vayan matizando.

2. No es necesario demostrar la mejora tecnológica en la materialización en terrenos para usos específicos, y en rehabilitaciones de inmuebles

En este campo, el dictamen de la Comisión de diciembre de 2000 sí supuso un avance técnico importante y la aclaración de la segunda cuestión más conflictiva hasta esa fecha: **la materialización en terrenos**. Suponía el 11,5% de las actas de disconformidad incoadas y la discusión bizantina se centraba, en aquellos años, en el planteamiento de que los terrenos eran activos fijos usados y, por lo tanto, había de acreditarse la mejora tecnológica. Nuestra opinión al respecto en 1995 era la siguiente: *“como cuestión no resuelta podríamos plantearnos si la adquisición de un terreno es una inversión apta para la materialización de la RIC. En mi criterio, la vía de solución sería no la de plantearse si un terreno es un activo fijo nuevo o usado, sino si es necesario para el desarrollo de cualquier actividad empresarial presente o futura del sujeto pasivo y si va a suponer en el futuro una disminución del coste de producción o una mejora de la calidad del bien o servicio. En caso afirmativo, la adquisición del terreno sería apta para la materialización”*⁹.

⁹ MIRANDA CALDERÍN, S.: “La aplicación de los incentivos fiscales del REF a las empresas peninsulares”. *Actas del V Congreso Nacional de Economía*. Las Palmas de Gran Canaria, 1995.

En 1998, una contestación de la DGT (de 23 de junio) admitía, por primera vez, los terrenos como inversión apta para materializar la RIC (con la sutileza de tener que acreditar la mejora tecnológica), y un año después, otra contestación, de fecha 27 de julio de 1999, rechazaba la materialización en unos terrenos para construir un hotel porque ni disminuía el coste de producción ni mejoraba la calidad del servicio prestado. En fin, que nos quedábamos donde estábamos. En ese mismo año, el profesor Clavijo Hernández opinaba que la materialización en terrenos era válida, pero había que demostrar la mejora tecnológica¹⁰. Ante tal descoordinación de la propia DGT, el dictamen de la Comisión fue contundente: es adecuada la materialización en terrenos que se vayan a construir o los que sean accesorios a la actividad principal y no necesita acreditarse la mejora tecnológica (apartado 3.2.1.3. del dictamen). La Comisión confirmaba nuestros planteamientos de 1995 y con total eficacia terminó con años de dudas y conflictividad en relación con los terrenos.

No deja de ser sorprendente que la DGT acuda puntualmente a sus primitivos razonamientos, como sucede en dos contestaciones de 17 de septiembre de 2001: en una responde a una entidad hotelera que la adquisición de un terreno usado para construir un nuevo hotel no puede entenderse como materialización adecuada, "*por cuanto ni disminuye el coste de*

producción unitario ni mejora la calidad del servicio prestado, sino que por el contrario, permite prestar un nuevo servicio aumentando el volumen de negocios de la empresa", y en la otra insiste que "*los solares y terrenos pueden tener la consideración de activos fijos nuevos siempre que no hayan sido utilizados por un sujeto pasivo en una actividad empresarial y son, por tanto, susceptibles de ser materialización apta. Si no son nuevos, para acceder al beneficio fiscal de la RIC no podrán haber sido anteriormente materialización de la Reserva, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa...*" Ese mismo día, a una tercera consulta, responde señalando una serie de ejemplos lógicos de inversiones realizadas en terrenos que suponen materialización apta, pero que con toda seguridad exigirán, que los señalados en el primer apartado, tengan que acreditar la mejora tecnológica:

– "*terrenos que sean accesorios de la construcción que sustenten, vinculados a esta de forma estable, de forma que la construcción sea la inversión relevante en el producto final que se ofrece al mercado, por ejemplo: solares ocupados por construcciones incluidas zonas ajardinadas o deportivas anexas, instalaciones deportivas o de ocio que constituyan una explotación económica.*

– *terrenos que constituyan superficies nuevas, no preexistentes, creadas por la acción humana. Ej.: terrazas o banales*

¹⁰ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Algunos problemas de la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias". *Informes del Gabinete de Estudios de la AEDAF*, mayo 2000.

en zonas de fuerte desnivel o terrenos ganados al mar.

– inversiones realizadas en la preparación de terrenos para su uso productivo como explanación, pavimentado...”.

Pero no se trata de un hecho aislado del septiembre negro, ya que en el año 2002, en la contestación de 20 de mayo a la consulta de un concesionario de automóviles sobre la adquisición de un terreno edificable, que había sido objeto de aprovechamiento agrícola, y que se quiere acondicionar para aparcamiento y stock de vehículos, responde que, aunque se trata de un terreno accesorio a la actividad principal, no es posible para la materialización porque al ser un activo fijo usado debe representar una mejora tecnológica para la empresa.

No es comprensible que después del dictamen, y olvidándose completamente del planteamiento de la Comisión, la DGT vuelva a generar la confusión en un problema que estimamos resuelto: no hace falta acreditar la mejora tecnológica en la materialización en terrenos sobre los que se va a construir un activo fijo o son auxiliares a la actividad de la empresa.

Otro avance importante se produjo con **la rehabilitación de activos usados**, en la que la Comisión opinaba que si en el resultado final de la rehabilitación era cuantitativamente más importante el coste de la reforma realizada que el del activo usado adquirido, toda la inversión debería considerarse como nueva y, por lo tanto, sin necesidad de tener que

acreditar la mejora tecnológica (apartado 3.2.1.2. del dictamen). Aún más claro quedó este planteamiento en la contestación de la DGT de 25 de abril de 2001: había que comparar el coste de las obras de rehabilitación con el coste de adquisición de la construcción del inmueble adquirido, sin incluir el valor del suelo. Si el coste de rehabilitación es superior se considera materialización apta la inversión total, sin tener que demostrar la mejora tecnológica: terreno, construcción antigua adquirida y costes de rehabilitación.

No conocemos objeción seria alguna de la Inspección tributaria en esta materia específica, pero el Ministerio de Hacienda ha considerado oportuno incluir en el texto del artículo 27 este razonamiento a través de las enmiendas presentadas a la Ley de Acompañamiento de diciembre de 2002, añadiendo un último párrafo al apartado 4 a): *“El inmueble adquirido para su rehabilitación tendrá la consideración de activo usado apto para la materialización de la reserva cuando el coste de la reforma sea superior a la parte del precio de adquisición correspondiente a la construcción”*. El planteamiento estaba suficientemente manifiesto en la contestación de abril de 2001, por lo que no llegamos a comprender la necesidad de incorporarlo al texto legal, aunque sí somos conscientes que el criterio del Ministerio y el de la Agencia Tributaria no coincide en materia de la RIC, y que una parte del empresariado canario intentó hasta última hora que se admitiese que la cuantía de la rehabilitación no fuese superior al coste del inmueble adquirido, sino que se quedara en el por-

centaje del 25% del precio de adquisición, como sucede en el IVA. La remisión hecha a la legislación del IVA puede complicar la materialización por esta vía, ya que mientras "rehabilitar" en el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia es "*habilitar de nuevo o restituir a alguien o algo a su antiguo estado*" y habilitar: *hacer a alguien o algo hábil, apto o capaz para una cosa determinada*, la normativa que regula la exención del IVA en inmuebles adquiridos para rehabilitar es más exigente y demanda su reconstrucción mediante consolidación y tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas, y no otras reparaciones calificadas por el TEAC como menores (trabajos de carpintería, instalaciones eléctricas, pintura...).

Finalmente, la materialización en rehabilitación exige, por mandato expreso de la ley, que se cumplan los requisitos contables *para ser consideradas como activo fijo para el inversor* (nuevo párrafo segundo del Art. 27.4 a), que no suponen, en este caso, más que se registren como inmovilizado, y no como gasto, en la contabilidad.

E) INVERSIONES EN INMUEBLES REALIZADAS POR EL ARRENDATARIO

En el repaso anual que solemos hacer sobre el estado de la cuestión de la RIC, esta vez referido al año 2001, planteábamos como uno de los destinos naturales

de las millonarias dotaciones efectuadas, la rehabilitación de la obsoleta planta alojativo-turística. Como no siempre la figura del empresario que va a efectuar la inversión coincide con la del propietario del inmueble, era imprescindible dejar claro que las obras efectuadas por el arrendatario eran aptas para la materialización de las dotaciones. Así documentamos el criterio del ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) respecto a la activación de estas inversiones y concluíamos que eran apta para la materialización.¹¹ Los planes del Gobierno de Canarias y de los Cabildos de las principales islas turísticas iban también por ese camino: fomentar la renovación de las camas turísticas e impedir la construcción de nuevas unidades alojativas. Por una vez coincidíamos los profesionales y los políticos, y convenía despejar cualquier duda al respecto. El miedo era que prosperasen en la Agencia Tributaria algunos retorcidos planteamientos en esta materia. En esta ocasión, la enmienda de Coalición Canaria a la Ley de Acompañamiento para 2003 coincidía con los planteamientos del Partido Popular y progresó. Se añadía un nuevo párrafo a la letra a) del apartado 4 del artículo 27 que dice así:

"Se considerarán como adquisición de activo fijo las inversiones realizadas por arrendatarios en inmuebles cuando el arrendamiento tenga una duración mínima de cinco años, y las inversiones destina-

¹¹ MIRANDA CALDERÍN, S.: "La Reserva para Inversiones en Canarias en el año 2001". *Técnica Tributaria*, n° 56, Enero-Marzo de 2002. Asociación Española de Asesores Fiscales.

das a la rehabilitación de un activo fijo si, en ambos casos, cumplen los requisitos contables para ser consideradas como activo fijo para el inversor”.

Analicemos con detenimiento las exigencias para que estas inversiones se consideren materializaciones aptas de las dotaciones efectuadas a la RIC. En primer lugar está la duración del contrato de arrendamiento, que no podrá ser inferior a cinco años, tiempo que consideramos prudente y que coincide con el mínimo que, en la realidad, un explotador turístico exigiría al propietario del inmueble antes de comprometerse a financiar las obras de renovación. La casuística propia de estos servicios será la que complicará el mantenimiento de la inversión los cinco años preceptivos, llegando incluso al caso de que se pudieran perder los beneficios de la RIC: por ejemplo, si se rescinde el contrato de arrendamiento antes del plazo señalado. ¿Qué pasaría si por causas sobrevenidas (impago de rentas, disminución notable de la actividad, etc.) el arrendatario pierde el contrato?, ¿se consideraría que el arrendatario ha incumplido el plazo que ha de estar en funcionamiento la materialización o se entendería que su vida útil ha sido inferior a los cinco años? Estas cuestiones formarán parte de la casuística a resolver en los próximos años.

Los requisitos contables para activar las inversiones en inmuebles arrendados vienen conceptuadas entre dos principios contables: el principio de prudencia —habrá que contabilizarlos como gastos, ya que el inmueble no es propiedad de quién

realiza la mejora— y el principio de correlación de ingresos y gastos —las obras deberán incorporarse a la cuenta de Pérdidas y Ganancias a medida que se vayan generando los ingresos y, por lo tanto, durante el período de arrendamiento—. En caso de dudas prevalece el principio de prudencia, pero los avances en la ciencia de la Contabilidad permiten activar, desde hace tiempo, estos gastos como Gastos de primer establecimiento (ICAC, 13 de mayo de 1993). La propia DGT, en consulta evacuada el 1 de abril de 1997, hace suyos los planteamientos del ICAC y reconoce que los gastos de acondicionamiento de un local arrendado deberán registrarse como Gastos de primer establecimiento. Más recientemente, el ICAC, en una consulta de diciembre de 2000, subordina estas cuestiones a la obtención de la imagen fiel y considera este tipo de obras como un activo inmaterial: *“la inversión ha de calificarse como un activo inmaterial, logrando la adecuada correlación de los ingresos y gastos para obtener el resultado económico de la actividad, de forma que la amortización deberá realizarse en el período del contrato, o en el plazo de vida útil estimado si fuera menor”.*

Contablemente habrá que reflejar la inversión en las mejoras realizadas como un activo (inmaterial, en esta ocasión) y no como gasto, amortizándolo en el período del contrato. Todos los elementos susceptibles de vida independiente al inmueble, de los que el arrendatario pueda disponer al final del contrato, se contabilizarán dentro de los subgrupos apropiados del inmovilizado material en el vigente Plan general de contabilidad.

La incorporación al texto legal de esta aclaración respecto a que las inversiones realizadas por el arrendatario son aptas para la materialización de las dotaciones de la RIC proporciona la seguridad jurídica suficiente para acometer masivamente la renovación de la planta hotelera y extra-hotelera obsoleta. Con muy buen criterio, el legislador no utiliza la palabra rehabilitación (término que sí hemos empleado nosotros en artículos anteriores) para no entrar en colisión con la interpretación de este concepto en el IVA (obras que han de afectar a los elementos constitutivos o sustanciales de edificios, tales como derribos, movimientos de tierra, cimientos, ... etc., TEAC, 16 de enero de 1997), ya que la mayoría de las inversiones a realizar en la planta turística obsoleta se concretará en trabajos de albañilería, fontanería, carpintería y electricidad, así como en la renovación del mobiliario, que no entran dentro del concepto de rehabilitación en el IVA.

F) LOS FONDOS PROPIOS Y EL CÁLCULO DE LA DOTACIÓN

Dos eran los casos en los que, contra el espíritu de la norma y la lógica aplicable, el cálculo de la dotación de la RIC se veía afectado por la disminución de las reservas. Nos referimos a las operaciones de compensación de resultados negativos y a la ampliación de capital realizadas, ambas, con cargo a reservas. El cuarto párrafo del Art. 27.2 decía textualmente que: “las

*asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese extraído del conjunto de las mismas, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones”.*¹² Con esta redacción —y una interpretación literal y rigurosa—, si compensamos resultados negativos con reservas o si ampliamos el capital social con cargo a reservas de libre disposición, debíamos considerar, en el cálculo de la dotación máxima de la RIC, dichas disminuciones de reservas como beneficios distribuidos. Totalmente ilógico, porque ambas operaciones no disminuyen los fondos propios de la entidad, pero una poco afortunada redacción suponía unos efectos aún menos afortunados: en vez de fomentar la autofinanciación se castigaba.

Sobre la compensación de pérdidas nos hemos referido en el pasado (Canarias Fiscal n.º 16, marzo de 2001), cuestión ésta muy criticada, que hacía aconsejable, para calcular la dotación máxima de la RIC, no eliminar los resultados negativos contra reservas de libre disposición (porque había que considerarlos como una asignación de las reservas y, por lo tanto, restaban en el cálculo del 90% de los beneficios no distribuidos). Sin embargo, la posibilidad de compensación de los resultados negativos y de incrementar el Capital social con cargo a reservas de libre disposición ha quedado ahora expedita —sin perjudicar al cálculo de la RIC—, ya que la

¹² Sobre el alcance legal de este párrafo, cfr. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M.: “La reserva para inversiones en Canarias”. *Revista de Estudios Financieros*, n.º 146, mayo 1995.

enmienda introducida en la Ley de Acompañamiento supone sustituir la expresión “*que eventualmente se hubiese detrído del conjunto de las mismas*” (refiriéndose a las reservas disponibles), por la más afortunada de: “*que eventualmente se hubiese detrído de los fondos propios*”. De esta manera, la eliminación de resultados negativos y la capitalización de reservas disponibles no perjudican al cálculo de la dotación de la RIC, ya que el conjunto de los fondos propios (Capital social más reservas menos resultados negativos) no se ve alterado.

Criterios muy razonables en relación con la disminución de Capital y el traspaso de reservas son los que había expresado la DGT, antes de este cambio normativo, en contestaciones de 23 de julio de 2001 y 2 de julio de 2002. En la primera respondía que “*la dotación de la reserva para acciones propias con cargo a reservas voluntarias no supone, en principio, haber detrído del conjunto de las mismas una parte y, por tanto, no supondrá el incumplimiento del requisito establecido para observar el límite máximo de dotación*”; y en la segunda que la reducción de capital con devolución de aportaciones de los socios, sin que se hayan capitalizado reservas, no tiene por qué afectar negativamente al cálculo de la RIC.

El cambio legislativo favorece la práctica empresarial y la autofinanciación con carácter general, aunque, en el caso que acabamos de comentar sobre la devolución de capital social por aportaciones de

los socios sí habría ahora que restar las cantidades en el cálculo de la dotación.

Queda sin resolver la cuestión de aplicar parte del saldo de Pérdidas y Ganancias a la cancelación de los Resultados negativos, cuestión que sigue considerándose —contra toda lógica, pero con el respaldo del Tribunal Supremo en el extinguido régimen del Fondo de Previsión para Inversiones— como un beneficio distribuido, pero que podemos subsanar aplicando el saldo de Pérdidas y Ganancias a la RIC y a Reservas Voluntarias, para, posteriormente (pero, incluso, en el mismo ejercicio) cancelar los Resultados Negativos contra Reservas Voluntarias.

En síntesis, hay que evitar hacer:

Pérdidas y Ganancias	a	Reserva Legal
		Reserva para Inversiones
		Resultados Negativos

Y realizar la siguiente aplicación:

Pérdidas y Ganancias	a	Reserva Legal
		Reserva para Inversiones
		Reserva Voluntaria

Para, a continuación:

Reserva Voluntaria	a	Resultados Negativos
--------------------	---	----------------------

Parece mentira que tengamos que llegar a estos malabarismos para no perjudicar a los empresarios en el cálculo de la dotación máxima de la RIC, pero, desgraciadamente, ¿quién se expone, sabiendo el criterio de quiénes van a comprobar las dotaciones, a realizar la compensación directamente con Pérdidas y Ganancias?

G) LA IMPOSIBILIDAD DE DOTAR Y MATERIALIZAR EN EL GRUPO DE SOCIEDADES LIMITA EL POTENCIAL DE LA RIC

Otra de las limitaciones impuestas en la práctica por el dictamen de la Comisión de diciembre de 2000 fue que los grupos de sociedades no pudieran dotar la RIC, sino que este derecho lo tenían sólo individualmente cada una de las sociedades. No entendemos el porqué de este planteamiento, que se contradice abiertamente con las posibilidades que otorga el Art. 78 de la LIS de determinar la base imponible de forma consolidada, y que supone un obstáculo al desenvolvimiento normal de esta figura mercantil. La criticamos en marzo de 2001 (Canarias Fiscal, n.º 16) y volvemos a hacerlo ahora. El profesor Clavijo Hernández, al explicar los requisitos subjetivos para dotar la RIC en uno de los primeros estudios sobre la misma, no cuestiona a los grupos de sociedades¹³, y en un artículo más reciente, el profesor Pascual González opinaba que los grupos podían dotar la Reserva: *“los grupos de sociedades, podrán optar, en virtud de lo dispuesto en el artículo 78.1 de la LIS, por determinar la base imponible de forma consolidada compuesta por todas y cada una de las bases de las sociedades integrantes del grupo. En consecuencia, al ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, podrán dotar la Reserva para materializarla conforme lo establecido en el artículo 27 de la Ley 19/1994”*¹⁴.

La Comisión, sin embargo, dice textualmente lo contrario, que *“en los casos de tributación consolidada es cada sociedad individual, y no el grupo en su conjunto, la que, partiendo de su beneficio independiente, puede dotar la RIC, siendo ella quien, en consecuencia, debe contabilizar la reserva dotada y quien queda obligada a materializarla”*. A partir de este criterio parece poco prudente restar la dotación de la RIC para calcular la base imponible del grupo fiscal, pero ¿qué ocurre con los grupos de sociedades que la dotaron antes de diciembre de 2000? No había norma legal alguna que lo prohibiera y serán los tribunales de Justicia los que hayan de resolver al respecto.

En un intento de solucionar esta cuestión y devolver a los grupos toda su operatividad fiscal, Coalición Canaria presentó en el Senado, sin éxito, una enmienda que añadía un último párrafo al apartado 4 del Art. 27, en el sentido de que los grupos sí podían dotar la RIC y que la materialización se podía realizar por cualquier entidad del grupo: *“las sociedades de un grupo en régimen de consolidación fiscal podrán aplicar la reserva para inversiones en Canarias, pudiendo efectuar la materialización a la que se refieren los apartados anteriores la propia sociedad que dotó la reserva, u otra perteneciente al grupo fiscal”*. Esta enmienda fue rechazada y la última propuesta consensuada con el Ministerio de Hacienda dejaba las cosas como

¹³ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M.: Op. cit.

¹⁴ PASCUAL GONZÁLEZ, M.: “Análisis jurídico de la Reserva para Inversiones en Canarias. Reflexiones sobre su utilización para la protección del medio ambiente”. *Hacienda Canaria*, n.º 2, octubre 2002.

estaban: con el criterio de la Comisión de que los grupos no pueden dotar la RIC. Cuestión ésta que no compartimos y que limita, sin necesidad, el potencial de la Reserva en un mundo mercantil cada vez más complejo.

H) EL MANTENIMIENTO Y SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS EN LOS QUE SE HA MATERIALIZADO LA RIC

El apartado 5 del Art. 27 exige que los elementos en que se materialice la Reserva deban permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior. En un primer bloque analizaremos estas cuestiones en la materialización en los activos señalados en el apartado 4 a): activos fijos necesarios para el desarrollo de la actividad económica; para después estudiar los de las letras b) y c): suscripción de títulos valores de Deuda Pública, y en participaciones en el capital de sociedades.

1. Activos necesarios para el desarrollo de la actividad económica

Los conceptos de "entrada en funcionamiento" y "vida útil" no han de entenderse, en nuestra opinión, en un contexto exclusivamente tributario, sino formando parte de la realidad empresarial. Así podemos observar cómo determinadas inversiones en activos materiales no entran en funcionamiento desde su adquisición, sino

en un momento posterior. Y no nos referimos a inversiones inmobiliarias o instalaciones complejas cuya entrada en funcionamiento puede ser posterior al plazo de la materialización, sino a la simple adquisición de maquinaria. Piénsese, por ejemplo, en una segunda rotativa para utilizar inmediatamente si la primera sufre una avería, o un segundo telar para el mismo fin. Podría suceder que estas inversiones entrasen rápidamente en funcionamiento, pero, también, que la maquinaria a la que se pretende reemplazar no se averíe. ¿En este último caso, los cinco años de permanencia cuándo han de empezar a contarse? Nuestro criterio es a partir de la adquisición, ya que nadie dudaría que desde ese momento están cumpliendo una misión específica en la empresa (son necesarios para la continuidad de la actividad), siendo demasiado simplista, desde el punto de vista económico, el planteamiento de que "lo que no se utiliza no es necesario". En este sentido es esclarecedora la postura del profesor Pascual González de empezar a contar los cinco años desde el momento de adquisición, basada en la norma del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que permite amortizar los activos desde su puesta en condiciones de funcionamiento (Art. 1, apartado 4).¹⁵

En cuanto a la "vida útil", podemos distinguir entre el concepto fiscal regulado en la reglamentación del Impuesto sobre Sociedades: "*período en que, según el método de amortización adoptado, debe*

¹⁵ PASCUAL GONZÁLEZ, M.: Op. cit.

quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual" (Art. 1.4 del Reglamento) y el concepto económico amplio, que no tienen necesariamente que estar reñidos. En este último marco, un elemento del activo fijo tendrá una vida más corta o más larga en función de la rentabilidad que proporcione a la empresa. En un mundo marcado por los avances tecnológicos, la obsolescencia es la razón para que elementos relativamente nuevos tengan que ser rápidamente sustituidos, ¿en este caso, a qué vida útil se refiere el legislador? La competencia en la economía exige una rapidez de respuesta que no puede quedar encorsetada en norma legal alguna y la adaptación tecnológica no sólo es un derecho del empresario, sino un deber que le exige la sociedad. En este sentido nos inclinamos por responder que el espíritu y la finalidad para la que fue creada la RIC exige atender al criterio económico de "vida útil".

¿Qué ocurriría, entonces, si una maquinaria quedase obsoleta al tercer año y hubiese que sacarla del proceso productivo o, incluso, enajenarla? A la primera de las cuestiones respondemos que no por ello se ha incumplido la normativa de la RIC, que el activo cumplió su finalidad, agotando su vida útil económica, aunque ésta haya sido inferior a los cinco años exigidos con carácter general. En cuanto a la segunda, hemos de referirnos a dos momentos distintos: antes y después del dictamen de la Comisión de diciembre de 2000. Antes de esa fecha no aconsejábamos enajenar el elemento ni darlo de baja definitiva: era una incongruencia cuando los

empresarios nos decían que determinada maquinaria había que venderla para comprar otra de características técnicas superiores, pero así parecía quererlo el legislador: *"sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso"*. Afortunadamente, la Comisión fue consciente de este conflicto entre la normativa y la realidad e interpretó que, efectivamente, las condiciones de mercado podían aconsejar la sustitución de determinados elementos y que no permitirlo sería tanto como condenar a las explotaciones canarias a la obsolescencia y a la ineficiencia. A partir de ese momento, la renovación fue posible, coordinando la realidad y la normativa del Art. 27 con la obligación de reinvertir, con carácter inmediato, el importe de la enajenación en el nuevo activo: *"Así, una interpretación finalista e integradora de la norma debe evitar la desinversión, pero también debe permitir la renovación de los activos en atención a la posible falta de adecuación sobrevinida a la actividad a la que se destinaron. En concreto, no se debe considerar incumplido el requisito de mantenimiento exigido en el apartado 5 a) del mencionado precepto siempre que el importe obtenido por la enajenación de los activos se reinvierta de forma inmediata en la adquisición de otro activo fijo que lo sustituya y que reúna, a su vez, los requisitos exigidos para la materialización de la RIC"*.

En términos parecidos se redacta la contestación de la DGT de 17 de septiembre de 2001 (n.º 1657). Tanto en el dictamen de la Comisión como en esta última consulta se hace referencia a la inversión

del importe obtenido en la enajenación, cuando en la mayoría de las situaciones no se va a producir venta alguna, sino que sencillamente se dará de baja un activo determinado. No por ello, entendemos, que se incumpla requisito alguno, ya que la vida útil ha sido inferior a la estimada inicialmente, y no ha existido comprador para proceder a su enajenación.

2. Deuda pública y participación en el capital de sociedades

La materialización en estos títulos ha de permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos (párrafo segundo del Art.27.5). Mientras que en el extinto régimen del Fondo de Previsión para Inversiones la materialización en títulos de Deuda Pública se consideraba un paso previo a la inversión definitiva, en el de la Reserva para Inversiones se considera, directamente, una materialización definitiva. La cuestión que se plantea entonces, es si se podrían enajenar estos títulos cuando la entidad decidiera invertir en activos fijos afectos a actividades empresariales. La lógica del incentivo nos haría contestar afirmativamente, pero la norma no lo permite. Incluso, desde la Universidad, el profesor Pascual González propone establecer una excepción a la prohibición de vender los títulos,

siempre que lo obtenido se reinvirtiera en los activos del Art.27.4 a).¹⁶

Como hecho aislado, la DGT responde que no hay incumplimiento en una cuestión sobre si se afecta al requisito de mantenimiento —que no llegamos a entender y que creemos que se desarrolla solamente en el campo teórico— en el caso de tener que deshacer una inversión en Deuda pública canaria por ineficiente u obsoleta y reinvertir su importe en otros activos.¹⁷

En un intento de racionalizar la sustitución, Coalición Canaria pretendió introducir una enmienda, con variantes diversas, que permitiese enajenar los elementos comprendidos en la letra b) del apartado 4 (Deuda pública) cuando fuesen sustituidos por los de la letra a) —activos fijos necesarios para el desarrollo de actividades económicas— o por los de la letra c) —participación en sociedades que desarrollen actividades y que fuesen a invertir en activos de la letra a)—, siempre que se mantuvieran durante el tiempo restante para completar el período de permanencia. Ello suponía crear un mercado secundario hoy por hoy inexistente ¿a quién le interesa adquirir un título con un tipo de interés inferior al del mercado y sin posibilidad de aplicar incentivo fiscal alguno? Solamente a un inversor que lo adquiriera muy deba-

¹⁶ PASCUAL GONZÁLEZ, M.: Op. cit.

¹⁷ N.º 1658-19/09/01 ¿Se incumple el requisito de mantenimiento cuando, antes del plazo de los 5 años, se deshace la inversión en deuda pública canaria por ineficiente u obsoleta, y el importe obtenido se reinvierte en otros activos adecuados para materializar la RIC? No. Se permite la venta o reembolso de los valores de deuda pública canaria, sin considerar incumplido el requisito de mantenimiento de la inversión de la RIC, siempre que el importe obtenido se reinvierta de manera inmediata en otras alternativas adecuadas para la RIC (activo fijo, acciones de sociedades...).

jo de su valor nominal y estuviese dispuesto a esperar hasta su amortización.

Para adornar aún más esta posibilidad, se pretendió que no solo la suscripción, sino también la adquisición de esta Deuda pública de la Comunidad Autónoma y de las Corporaciones locales canarias sirviera para la materialización. Así, los títulos que una entidad enajenase podrían ser adquiridos por otra para la materialización de las dotaciones de la RIC, pero esto indudablemente perjudicaría a las nuevas emisiones de títulos y, por consiguiente, a la financiación de las Corporaciones locales, que han encontrado una fuente importante y barata en la RIC.

Al final todo ha quedado en nada, las enmiendas no prosperaron y la Ley de Acompañamiento no ha modificado el régimen que explicamos al principio: los títulos han de permanecer cinco años en el patrimonio de la entidad que materializa las dotaciones. Lo mismo ha ocurrido con la suscripción de acciones y participaciones en el capital de sociedades.

I) OTRAS CUESTIONES TÉCNICAS SIN SOLUCIONAR

Aunque la mayor parte de la casuística planteada en los nueve años de vigencia de la Reserva para Inversiones ya ha sido expuesta, siempre quedan cuestiones puntuales sobre las que aún no se han

pronunciado la DGT y los Tribunales. Como ejemplo nos referimos al extraño caso de regularización en cascada de un posible incumplimiento de la RIC, en el que el actuario confunde en qué ejercicio han de verse reflejados los efectos del mismo y, tras considerar ciertas materializaciones no aptas para la dotación de 1994, incrementa correctamente la base imponible de 1998, pero... a continuación, dice que por "esa diferencia permanente", la dotación que en su día se calculó en 1998 está mal (hay que incluir, en su opinión, la diferencia permanente del mayor impuesto sobre beneficios resultante en el cálculo de la nueva dotación de 1998) y, en consecuencia, también la regulariza. Se olvida que el importe de una acta de regularización se contabiliza en el año en que se incoa y es en ese ejercicio cuando se verá disminuida la dotación máxima, al experimentar un menor beneficio contable por la repercusión negativa del acta de regularización de la RIC de 1994.¹⁸ Esta cuestión, aún más técnica que las anteriormente expuestas, exige que reincidamos en dos aclaraciones puntuales:

- el incremento de la base imponible de un año, por no haber materializado correctamente la dotación de la RIC de un ejercicio anterior, no es una diferencia permanente, y
- una mayor cuota por el Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio regularizado por la Inspección no

¹⁸ Esta cuestión ha sido expuesta con mayor claridad y abundamiento en *Técnica Tributaria* n.º 56, marzo 2002.

sólo no constituye una diferencia permanente en el ejercicio en que se modifica la base imponible, sino que es un mayor gasto fiscal en el año en que se incoa el acta.

En la práctica de regularización fiscal de los incumplimientos detectados por la Inspección también es conveniente aclarar si en la base de la sanción, además de la cuota calculada por el ahorro en su día obtenido, hay que incluir los intereses de demora. Hemos defendido¹⁹ que los intereses de demora se calculan en la regularización directa por el sujeto pasivo del incumplimiento (se incrementa, en la base imponible del ejercicio en que se produce esa contingencia, la dotación realizada en su día, y se calculan y añaden a la cuota los intereses de demora hasta esa fecha), pero si la regularización la efectúa la Administración procedería incrementar la base imponible en el ejercicio del incumplimiento y calcular intereses de demora desde esa fecha hasta el de incoación del acta. La sanción se debería calcular solamente sobre el efecto en la cuota del incremento de la base imponible en el ejercicio que se regulariza; y no sobre esa cantidad más los intereses de demora, como efectúa la Administración.

VIII. ASUNTOS DEFINITIVAMENTE RESUELTOS

Afortunadamente, no todo va a ser cuestiones conflictivas en relación con la

aplicación de la Reserva para Inversiones. Las consultas realizadas a la DGT, las resoluciones del TEAR, algún cambio legislativo puntual, pero sobre todo, el dictamen de la Comisión, han servido para crear una seguridad jurídica, que antes no existía, respecto a una serie de dudas en la interpretación del Art. 27. A ellas nos referimos brevemente, por orden de importancia a la conflictividad que en su día generaron, señalando a dónde se puede acudir para profundizar en cada una de ellas:

- Los profesionales y las sociedades de profesionales pueden dotar de la RIC desde el año 1999. (La clave estuvo en el concepto de actividades económicas de la nueva Ley del IRPF, que ya no hacía distinción alguna entre actividades empresariales y profesionales. Los Tribunales de Justicia, en el marco de la Ley del IRPF anterior, se habían pronunciado en contra de que las actividades profesionales pudiesen aplicar este incentivo).
- La inversión en terrenos se considera apta para la materialización, sin necesidad de demostrar la mejora tecnológica, si se construye en ellos para afectarlos como inmovilizados a la actividad económica, o si se consideran accesorios a la actividad desarrollada (explicado en los puntos VII.D1 y VII.D2 de este estudio, con la sorpresa de las últimas contestaciones de la DGT).

¹⁹ *Canarias Fiscal* n.º 48, enero-marzo 2000.

- El plazo para realizar la materialización comienza en el propio ejercicio en que se dota la Reserva, a medida que se vayan obteniendo los beneficios, y finaliza a los cuatro años de haberla efectuado (desarrollado en el punto VII.A de este estudio).
- En los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades se puede incluir la dotación previsible que se va a realizar de la Reserva al final del ejercicio (disposición adicional de la Ley 43/1995, creada por la Ley de PGE de 2002).
- El límite del 50% de la materialización en Deuda pública se calcula sobre la dotación máxima teórica, y no exige que se haya de invertir el 50% restante en activos fijos necesarios para desarrollar actividades empresariales (punto 3.2.2.2. del Informe de la Comisión).
- La adquisición de un inmueble (suelo y construcción) para su rehabilitación es materialización válida si los costos de esta última son superiores al valor de la construcción adquirida sin el suelo (comentado en el punto VII.D2 de este trabajo).
- Los miembros de comunidades de bienes y otras entidades en régimen de atribución que realicen actividades económicas podrán dotar individualmente la Reserva por la parte del beneficio que les corresponda (punto 2.1.2 del Informe de la Comisión).
- En las operaciones de reestructuración empresarial y en las aportaciones no dinerarias para la constitución de sociedades por empresarios individuales que hayan dotado la RIC no se considera que se haya incumplido el plazo de permanencia de la materialización, siempre que se cumplan todas las obligaciones pendientes (punto 2.1.9. del Informe de la Comisión y consultas de la DGT de 14 y 17 de septiembre de 2001, números 1643 y 1644).
- La adquisición mediante contratos de leasing es válida para la materialización (punto 3.2.1.7. del Informe de la Comisión).
- Se pueden renovar los activos antes de que transcurra el período de permanencia obligatorio (desarrollado en el punto VII.H de este trabajo).
- El exceso de la cantidad invertida sobre la cuantía de la RIC que se materializa se puede acoger a la deducción por inversiones (punto 3.5.1 del Informe de la Comisión).

IX. LAS MODIFICACIONES DEL ART. 27 EN LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES PARA EL 2003 (LEY 53/2002)

A iniciativa de la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio del Gobierno de Canarias, y para intentar resolver gran parte de la casuística conflictiva antes señalada, los representantes de Coalición Canaria, en el marco del Pacto general de gobernabilidad con el Partido Popular, propusieron en el Parlamento nacional una serie de modificaciones puntuales del Art.

27 que, sin desvirtuar el fondo de este incentivo a la inversión autorizado por Bruselas, resolviese las cuestiones más polémicas. En la propuesta de exposición de motivos de la Ley (versión 27 de noviembre de 2002) se señalaba específicamente "*que eran meras interpretaciones de la normativa y no auténticas innovaciones*"; por lo que respondían a la voluntad de aclarar e interpretar el texto anterior.

Por supuesto que todos hubiésemos preferido un Reglamento con el desarrollo de los apartados del Art. 27, pero si por cuestiones políticas comunitarias los responsables de la gestión del incentivo dicen que no es posible su publicación, bienvenidas sean las modificaciones propuestas si resuelven algunas de las cuestiones planteadas. Es evidente, en todo este proceso, la voluntad del legislador de acabar con la conflictividad en esta materia: el Ministerio de Hacienda lo ha intentado, como ya explicamos, con el dictamen de la Comisión de diciembre de 2000, con la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de abril de 2001, y ahora, con una puntual modificación de la Ley 19/1994. Aún así, parece que no todos los colectivos comparten la filosofía del legislador respecto a este beneficio fiscal.

Con independencia de que la redacción final no sea la que hubiésemos pretendido, nos gustaría dejar patente el gran esfuerzo realizado por la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio del Gobierno de Canarias en esta materia y su deseo de resolver las cuestiones que le planteaban los colectivos empresariales y profesionales afectados.

A. ¿INNOVACIONES LEGALES O MERAS INTERPRETACIONES?

Llama la atención que nada se diga en la exposición de motivos de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social (BOE 31 de diciembre), respecto a la modificación de la Ley 19/1994. En cuanto al Régimen Económico y Fiscal de Canarias se especifica que las medidas introducidas afectan al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías y al Impuesto General Indirecto Canario, pero ni un solo comentario sobre los cambios del Art. 27. La cuestión tiene su importancia a la hora de interpretar el cambio legislativo, ¿se trata de meras interpretaciones (aplicables con efecto retroactivo) o de innovaciones que deben surtir efecto a partir de 1 de enero de 2003? Hay cuestiones que no ofrecen, en nuestra opinión, duda alguna, como la incorporación al texto legal de los criterios de la DGT en relación con:

- La materialización en concesiones administrativas de bienes o servicios, aplicaciones informáticas y derechos de propiedad intelectual (consulta de 25 de abril de 2001).
- La materialización en el inmueble adquirido para su rehabilitación si el coste de la misma es superior al coste de adquisición del inmueble sin el valor del suelo (consulta de 25 de abril de 2001).
- La incompatibilidad de la RIC con los beneficios acogidos a la reinversión de beneficios extraordinarios y con la deducción por reinversión. (consulta de 12 de julio de 2002).

En estos tres casos se ratifican con fuerza de ley criterios ya manifestados y aplicados pacíficamente en el presente y en el pasado. Lo mismo ocurre, también a nuestro parecer, respecto a dos de las tres precisiones que señalamos en el apartado 6: las inversiones realizadas por arrendatarios en inmuebles, que necesitaban su incorporación a la Ley para dar seguridad a los inversores de las renovaciones millonarias necesarias en el sector turístico, y que, desde el punto de vista contable (con las resoluciones del ICAC) e, incluso, tributario, con una interpretación sistemática y finalista del artículo 27, no ofrecían dudas de que debían considerarse materializaciones válidas de la RIC; y la posibilidad de demostrar —a falta de cualquier otra prueba válida en derecho— que se dotó la RIC si se presentó en plazo el Impuesto sobre Sociedades con dicha dotación, ya que el Tribunal Económico Administrativo Regional, en sus últimas resoluciones, resta importancia a los posibles defectos formales y considera que no deben anular los efectos de este incentivo.

Respecto a una de las tres novedades anunciadas: la excepción al plazo de la materialización en el caso de la moratoria turística, creemos que debería aplicarse, también, con carácter retroactivo (una vez que se reglamente el procedimiento y se autorice la modificación por la Comisión Europea), al considerarse una de las causas objetivas que han impedido al contribuyente que su materialización entre en funcionamiento, ya que estas causas eran ya admitidas como excepciones al plazo por la Comisión en su dictamen de diciembre de 2000.

Más incertidumbre tenemos respecto al cambio operado en las disminuciones de reservas, que ahora hacen referencia a la disminución de fondos propios (nueva redacción del último párrafo del apartado 2). Su importancia técnica la explicamos en el punto 7.6: no tenía sentido que una ampliación de capital con cargo a reservas de libre disposición restase en el cálculo de la dotación de la RIC. Si el legislador ha querido corregir esta incongruencia, le ha faltado matizar desde cuándo se debía aplicar. No creemos que sea una novedad, simplemente una aclaración, pero con la ley en la mano debemos ser prudentes sobre su carácter retroactivo.

Siendo congruentes con el cambio legislativo y el sentido inicial de la norma, interpretamos que la nueva redacción del párrafo tercero del apartado 2: "*Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción establecida en el artículo 36, ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*", que sustituye a la mención a los incrementos de patrimonio afectos a la exención por reinversión de la derogada Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades; y la incompatibilidad de la aplicación del beneficio de la reserva "*con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios a que se refiere el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*" (nueva redacción del apartado 7 del Art. 27) deben ser aplicados con carácter retroactivo, ya que obedecen a cambios técnicos en la legislación y así se había

manifestado la DGT. También parecía desprenderse de una interpretación sistemática del incentivo.

En cualquier caso, la disyuntiva entre la aplicación retroactiva o, por el contrario, a partir de enero de 2003 de estas tres modificaciones no tendrá grandes consecuencias prácticas, ya que durante los últimos años, y en materia de la RIC, los asesores hemos pretendido ser lo más prudente posible y pronto descartamos la compatibilidad con los beneficios aplicables a la reinversión de los beneficios extraordinarios.

Finalmente, dos de las novedades: la materialización en gastos de investigación y desarrollo y los planes de inversión anticipadas sólo surtirán efecto a partir de 1 de enero de 2003, ya que la legislación anterior no contemplaba estas posibilidades: sólo admitía la inversión en el mismo año en que se iban produciendo los beneficios, pero no en los años anteriores. A ellas hemos de referirnos con más detenimiento.

B) GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

Las actividades de investigación y desarrollo fueron incentivadas a nivel estatal con la creación de una importante deducción prevista en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre. El concepto de investigación y desarrollo viene definido positiva y negativamente en los apartados 1 y 4 del artículo. Nos interesa más destacar este último,

y descartar actividades que, aparentemente, pudieran estar relacionadas con la investigación, pero que la ley no considera como tales:

- Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa (esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad, la adaptación de un producto o proceso ya existente, cambios estéticos,...).
- La prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado, el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización, el adiestramiento y la formación del personal, ...

Ahora se pretende incentivar la investigación en Canarias con la aplicación de la RIC a través de la incorporación al apartado 2 del Art. 27 del texto siguiente:

"El importe de los gastos en investigación que cumplan los requisitos para ser contabilizados como activo fijo se considerará materialización de la reserva para inversiones en la parte correspondiente a los gastos de personal satisfechos a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo realizadas en Canarias, y en la parte correspondiente a los gastos de proyectos de investigación y desarrollo contratados con Universidades, Organismos Públicos de investigación o Centros de Innovación y Tecnología, oficialmente reconocidos y registrados y situados en Canarias. Esta materialización será incompatible, para los mismos gastos, con cualquier otro beneficio fiscal".

Sobre este apartado hay que destacar, nuevamente, que el concepto de investigación y desarrollo no es el primero que se nos venga a la cabeza, sino el señalado en el Art. 33 de la LIS (redacción dada por el Art. 1 de la Ley 53/2002):

“Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes...”.

Es una noción aún más restrictiva (sólo hemos transcrito parte del texto) que su concepto contable y excluye expresamente una serie de actividades como las expuestas anteriormente.

La definición contable la encontramos en la cuenta 210 (Gastos de Investigación y Desarrollo) del Plan General de Contabilidad de 1990:

- Investigación: es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico.
- Desarrollo: Es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial.

Hay que ser conscientes que pocas son las empresas que realicen investigación y desarrollo en Canarias, motivo de más para que se les incentive con la aplicación de este beneficio, pero conviene que analicemos el nuevo párrafo del Art. 27.4 a), ya que muchas son las exigencias y pocos los capítulos de la inversión en I+D aptos para la materialización de la RIC:

- En primer lugar, no entran, dentro de la materialización, todos los gastos realizados en esta actividad, sino solamente los gastos del personal dedicado exclusivamente a la misma y en Canarias (no los costes de materias primas, materias consumibles y servicios, utilizados directamente, ni las amortizaciones del inmovilizado afecto al proyecto, ni los costes indirectos que afectan a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo). En el caso de que se contrate el proyecto de investigación y desarrollo con cualquiera de las instituciones enumeradas, la materialización válida sería el importe total sufragado.
- En segundo lugar, hay que tener presente el cumplimiento de los requisitos para ser contabilizados como activo fijo. En la normativa contable actual (Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992), los gastos de investigación y desarrollo, como criterio general, se han de registrar como gastos y, sólo en el caso de cumplir todas y cada una de las siguientes condiciones se pueden activar:

- Existencia de un proyecto específico para cada actividad
- Criterios claros de asignación e imputación de los costes
- Existencia de motivos fundados de éxito técnico y de rentabilidad económico-comercial del proyecto.
- Financiación asegurada para completar el proyecto

Y, finalmente, la aplicación de la RIC es incompatible con la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica del Art. 33 de la LIS.

C) PLANES DE INVERSIÓN ANTICIPADA

Cada vez quedan menos diferencias entre el desaparecido Fondo de Previsión para Inversiones y la Reserva para Inversiones. Sin ser la importante cuestión de que el primer incentivo debía considerarse una diferencia temporal a la hora del cálculo de la imposición sobre beneficios (las amortizaciones de la inversión definitiva no eran deducibles fiscalmente, salvo reinversión) y el segundo es una diferencia permanente (las amortizaciones sí son deducibles), era sorprendente que no se permitiera en el beneficio actual los planes de inversión anticipada. Para los años 2003 y siguientes es posible por la creación del nuevo apartado 10 del Art. 27:

"Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la reserva para inversiones siempre que cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo y las citadas dotaciones se

realicen con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2005.

Se comunicará la citada materialización y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que realicen las inversiones anticipadas.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en este apartado ocasionará la pérdida del beneficio fiscal y será de aplicación lo previsto en el apartado 8 de este artículo".

La opción que se contempla es la de realizar una inversión en un ejercicio con cargo a los posibles beneficios que se obtengan en el futuro. Así, las futuras dotaciones de la RIC de esos beneficios ya han sido materializadas con anterioridad. Dos son los aspectos que queremos destacar:

- La limitación hasta el 31 de diciembre de 2005 es lógica, ya que es el límite temporal señalado a las dotaciones de la Reserva como ayuda a la inversión (no se prevén grandes dificultades para prorrogar este plazo inicial impuesto por Bruselas). Sin embargo, conviene tener en cuenta en qué activos se va a materializar anticipadamente, ya que, según las exigencias comunitarias, la Deuda pública canaria sólo se podría suscribir con dotaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2003.
- Las formalidades de presentación del plan de inversiones anticipadas

son mínimas y éste no puede ser desestimado por la Administración, a no ser que se incumpla cualquiera de las exigencias del artículo. No entendemos, sin embargo, por qué hay que señalar la forma de financiación, ya que ésta se adecuará a la realidad empresarial de cada momento, y de seguro que experimentará cambios sobre la prevista inicialmente. Sugerimos señalar en el plan cualquier alternativa válida de financiación: recursos propios, préstamo bancario, crédito del proveedor, leasing, ... etc., sin que tengan trascendencia fiscal alguna, ni en el presente ni en el futuro, los cambios que se produzcan.

Con esta nueva incorporación legal, ya no sólo se pueden materializar las dotaciones efectuadas a la RIC en el mismo ejercicio en que se va obteniendo el beneficio y en los cuatro años posteriores, sino, también, en los años anteriores: en el pasado, en el presente y en el futuro.

D) LA EXCEPCIÓN AL PLAZO DE MATERIALIZACIÓN (MORATORIA TURÍSTICA)

Finalmente, hacemos referencia a la disposición adicional vigésima séptima de la Ley 53/2002: la excepción al plazo de materialización en activos fijos de la Reserva para inversiones en Canarias. Ya la habíamos comentado en el apartado VII.A, pero conviene que maticemos aún más su contenido. Se pretende dar una solución factible a los empresarios que se vieron (o

que se van a ver) perjudicados por las Directrices de Ordenación General y del Turismo en Canarias. La "moratoria turística" les impide continuar con el proyecto de inversión en edificios hoteleros o extrahoteleros en que pretendían materializar las dotaciones de la RIC. Al cabo del término del plazo legal de materialización, los activos no habrán entrado en funcionamiento (como exige la Administración), por lo que no sólo el proyectado edificio, sino tampoco la inversión en suelo, proyectos, licencias, ...etc., efectivamente realizada será admitida como materialización válida. El legislador, en un intento de no perjudicar doblemente a estos empresarios —que no sólo pierden sus expectativas económicas, sino que, además, pueden verse sometidos a una regularización de su situación fiscal respecto a la RIC— ha ideado una complicada excepción al plazo legal de materialización, en la que hemos de destacar los siguientes aspectos:

- En primer lugar, se trata de una excepción rogada. Hay que presentar la solicitud a la Administración, que se entenderá desestimada una vez transcurridos tres meses desde su presentación. Sólo esto bastaría para dar el punto y final a estos comentarios, ya que en la situación de conflictividad permanente respecto a la RIC, lo que va a suceder es lo que todos intuimos: la Administración no se pronunciará y, por lo tanto, la solicitud quedará desestimada.
- En segundo lugar, el proceso de materialización ha de estar iniciado y haberse desarrollado sin solución de

continuidad ni interrupciones anómalas imputables al sujeto pasivo, debiendo ser perfectamente cuantificable no sólo la inversión realizada, sino, también, la pendiente.

- En tercer lugar, la posibilidad de acogerse a esta excepción tan solo se producirá cuando:
 - Se reglamente el procedimiento, y
 - Si es autorizado por la Comisión Europea

En síntesis, vemos muy remota la posibilidad de acogerse a esta excepción si un empresario se ve o se ha visto afectado por la moratoria, no sólo por el mecanismo del desistimiento de la solicitud, sino por el tiempo que puede tardar su reglamentación y la autorización de la Comisión Europea.

X. CONCLUSIONES

- **Primera:** La Reserva para Inversiones en Canarias supone la plasmación actual de una realidad histórica: la necesidad de una fiscalidad diferenciada para un territorio diferenciado. Sin las franquicias arancelaria y fiscal al consumo el Archipiélago difícilmente se hubiese poblado y alcanzado el desarrollo económico. De esta realidad fueron conscientes los Reyes Católicos y sucesivos monarcas castellanos, así como, en el siglo XX, el poder legislativo y las autoridades de la Comunidad Europea. Este incentivo es la evolución de las tradicionales franquicias fiscales canarias y servirá de transición entre ellas y los futuros

incentivos aplicables a las regiones ultraperiféricas.

- **Segunda:** El legislador se inclinó, desde el primer momento, por trasladar, exclusivamente, el diferencia fiscal, respecto al resto del territorio, a las empresas, para así fomentar el crecimiento económico y la creación de empleo, desechando otros modelos como el aplicado en Ceuta y Melilla, que beneficia tanto a los empresarios como a los perceptores de rendimientos del trabajo personal. Esto supone una importante carga subjetiva, al nivel del ciudadano de a pie, y de los funcionarios que revisan su cumplimiento, en contra de la aplicación de los beneficios de la RIC, a la que no ha ayudado el efecto inflacionista sobre el suelo y la masiva materialización "en cemento".

- **Tercera:** A pesar de los numerosos intentos del Ministerio de Hacienda por evitar la creciente conflictividad que ha generado un incentivo tan importante, pero mínimamente regulado, pocas han sido las interpretaciones compartidas por empresarios y profesionales, y por la Administración tributaria, llegándose a una verdadera judicialización de todos los aspectos de la RIC. A ello ha contribuido la sesgada lectura de la norma y, por supuesto, ciertas actuaciones desafortunadas de funcionarios, empresarios y asesores.

- **Cuarta:** Los Tribunales de Justicia deberán pronunciarse sobre determinadas cuestiones que no han sabido resolverse definitivamente en el período de aplicación de la Reserva. Entre ellas destacamos la

entrada en funcionamiento de las inversiones, el tratamiento de los resultados extraordinarios y financieros a la hora de dotar la Reserva, la dotación por parte de las sociedades de mera tenencia de bienes y de los grupos de sociedades, la demostración de la mejora tecnológica en la materialización en activos usados no afectos a actividades industriales y la técnica de regularización fiscal de los posibles incumplimientos del Art.27.

- **Quinta:** Otras cuestiones, sin embargo, ahora no ofrecen problemas razonables de interpretación, entre las que señalamos, la ampliación en el ámbito subjetivo de la RIC a los profesionales y sociedades de profesionales; la validez de la materialización en terrenos para una finalidad específica y en inmuebles para rehabilitar, sin necesidad de demostrar la mejora tecnológica; el comienzo y final del plazo de materialización; el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades con la dotación prevista de la RIC; la posibilidad de sólo invertir el 50% en Deuda pública de las corporaciones canarias y regularizar el resto; son los comunes los que pueden dotar individualmente la RIC con los beneficios que se les atribuyen; no se incumplen los plazos de materialización por operaciones de reestructuración social; es válida la materialización en bienes adquiridos mediante contratos de leasing; la posibilidad de sustituir los bienes en que se ha materializado por otros nuevos; y el exceso de inversión sobre la cuantía de la dotación se beneficia de la deducción por inversiones.

- **Sexta:** Las modificaciones realizadas por la Ley de Acompañamiento de los PGE para 2003 no solucionan todas las materias que se pretendían, pero sirven para aclarar un número importante de ellas. Sin embargo, las dudas sobre su carácter interpretativo o de novedad en la ley complicarán su aplicación práctica, dificultando la labor de asesoramiento y de regularización de este potente, pero conflictivo incentivo fiscal.

XI. BIBLIOGRAFÍA ESPECÍFICA SOBRE LA RIC

- ALFARAZ ALONSO, Begoña: "La reserva para inversiones en Canarias". *Impuestos*, agosto 1996.
- ÁLVAREZ, Romero y Plo: "Nuevo Régimen Fiscal de Canarias". *Actas del XXI Congreso Nacional de la AEDAF*. Salamanca, octubre 1995.
- BARBER GUERRA, Miguel: *Los terrenos en la RIC*. Instituto de Censores Jurados de Cuenta. Las Palmas de Gran Canaria, noviembre 1997.
- BLÁZQUEZ MÚREZ, José Atonio: "Análisis de la Reserva para Inversiones en Canarias". *Actualidad Financiera*, n.º 12, diciembre 1999.
- BLÁZQUEZ MÚREZ, José Atonio: "R. I. C. y crecimiento". *Hacienda Canaria*, n.º 1, abril 2002.
- CASTELLANO REAL, Francisco: "Valoración económica de los incentivos fiscales del R. E. F. de Canarias". *Actas del V Congreso Nacional de Economía*. Volumen 9, Economía de los servicios profesionales (Fiscalidad y asesoramiento fiscal). Las Palmas de Gran Canaria, 1995.
- CASTRO PÉREZ, C. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A.: "Una aproximación a la Reserva para Inversiones en Canarias". *Actualidad Financiera*, n.º 9, 1997.
- CARO, Aníbal y ALARCÓN, José: "Canarias el paraíso fiscal". *Carta Tributaria*, 1 de enero 1995.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M.: "La reserva para inversiones en Canarias". *Revis-*

- ta de Estudios Financieros*, n.º 146, mayo 1995.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Algunos problemas de la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias". *Informes del Gabinete de Estudios de la AEDAF*, mayo 2000.
- CONESA DUARTE, A. y DORTA VELÁZQUEZ, (sic) A.: "La incidencia de los principios contables en la planificación fiscal: la Reserva para Inversiones en Canarias". *Revista de Estudios Financieros*, n.º 171, 1997.
- CONSEJO ECONÓMICO y SOCIAL DE CANARIAS: *Informe anual sobre la Economía y la Sociedad y el empleo en Canarias en el año 2001*. Capítulo XIV, páginas 511 a 548, 2002.
- ESTEBAN PAÚL, A.: "La reserva para inversiones en Canarias". *Crónica Tributaria*, n.º 73, 1995.
- GOBIERNO DE CANARIAS. Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. "El aprovechamiento de la RIC en la financiación de proyectos de interés público en Canarias", febrero 2001.
- GONZÁLEZ PEÑUELA, J. M.: "La bonificación regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del REF de Canarias, y su compatibilidad con la Reserva para Inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la misma Ley". *Canarias Fiscal*, n.º 1, 1999.
- GONZÁLEZ PEÑUELA, J. M.: "Síntesis de resoluciones y consultas de la Reserva para Inversiones en Canarias". Sección fija de la revista *Canarias Fiscal*, números 2, 3-7, 9, 12-19, 21 y 22 (diciembre 1999 a octubre 2001).
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, FRANCISCO: "La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25,26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias". *Noticias de la Unión Europea*, n.º 166, noviembre 1998.
- HERNÁNDEZ SOCORRO, José Luis: "Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias". *Técnica Tributaria*, n.º 26, julio-septiembre 1994.
- MIRANDA CALDERÍN, Salvador: "Cálculo de la dotación máxima de la Reserva para inversiones en el Impuesto sobre Sociedades". *Jornada Regional de Estudio de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, 30 de noviembre 1994. *Temas Tributarios de Actualidad*, colaboración C 5/95, AEDAF, abril 1995.
- MIRANDA CALDERÍN, Salvador: "Aplicación de la Reserva para inversiones en Canarias a los sujetos pasivos del IRPF". *Temas Tributarios de Actualidad*, C 5/95. AEDAF, abril 1995.
- MIRANDA CALDERÍN, Salvador: "Aplicación de los incentivos fiscales del REF de Canarias a las empresas peninsulares". *Actas del V Congreso Nacional de Economía*. Volumen 9, Economía de los servicios profesionales (Fiscalidad y asesoramiento fiscal). Las Palmas de Gran Canaria, 1995.
- MIRANDA CALDERÍN, Salvador: "Las implicaciones fiscales de la Ley de Turismo. Un repaso al REF canario". *Actas del XXII Congreso Nacional de la AEDAF*. Marbella, 1997.
- MIRANDA CALDERÍN, Salvador: "Las implicaciones fiscales de la Ley de Turismo. Un repaso al REF canario". *XX Aniversario de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*. ULPGC. Las Palmas de Gran Canaria, 1999.
- MIRANDA CALDERÍN, Salvador: "Reserva para Inversiones en Canarias: discrepancias con la Administración". *Técnica Tributaria*, n.º 48, enero-marzo 2000.
- MIRANDA CALDERÍN, Salvador: "La Reserva para inversiones en Canarias un año después". *Canarias Fiscal*, n.º 16, marzo 2001.
- MIRANDA CALDERÍN, Salvador: "La Reserva para Inversiones en Canarias en el año 2001". *Técnica Tributaria*, n.º 56, enero-marzo 2002.
- MIRANDA CALDERÍN, Salvador: "Canarias, una fiscalidad diferenciada". En *Canarias S. XX. De la emigración a la inmigración. Un análisis*

- económico*. Real Sociedad Económica de Amigos del País de Gran Canaria. Las Palmas de Gran Canaria, 2002.
- MIRANDA CALDERÍN, Salvador: "La Reserva para Inversiones en Canarias como transición entre las tradicionales franquicias fiscales y los incentivos aplicables a las regiones ultraperiféricas. Los aspectos formales de la RIC". *Jornada de Estudio de la AEDAF*, en Santa Cruz de Tenerife, 29 de noviembre 2002.
- MORALES SANTANA, Juan: "Régimen Económico y Fiscal de Canarias". Instituto de Censores Jurados de Cuentas. Las Palmas de Gran Canaria, 25 de noviembre 1994.
- NAVARRO HERAS, Belén: "La Reserva para Inversiones en Canarias: aspectos contables". *Canarias Fiscal*, n.º 4, febrero 2000.
- NÚÑEZ PÉREZ, Guillermo: "Las medidas fiscales en la reforma del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: una reflexión jurídico-política". *Impuestos*, n.º 4, febrero 1995.
- PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos: "La aplicación de los incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias al sector turístico". *Canarias Fiscal*, n.º 8, junio 2000.
- PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos: "Análisis jurídico de la Reserva para Inversiones en Canarias. Reflexiones sobre su utilización para la protección del medio ambiente". *Hacienda Canaria*, n.º 2, octubre 2002.
- PÉREZ MONTEVERDE, M.ª: "La materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias". Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de La Laguna, 2000.
- POU GALINDO, Nicasio: "La RIC: situación al concluir el milenio". *Boletín de información fiscal del Banco Pastor*, enero 2001.
- REDACCIÓN DE CANARIAS FISCAL: "Posibilidad de que las sociedades de profesionales puedan acogerse a la Reserva para Inversiones en Canarias". *Canarias Fiscal*, n.º 15, febrero 2001.
- REDACCIÓN DE CANARIAS FISCAL: "Reserva para Inversiones en Canarias: la materialización de la Reserva en inversiones de larga duración". *Canarias Fiscal*, n.º 17, abril 2001.
- ROMERO PÍ, J.: "La materialización de la RIC en suelo según la DGT y la decisión de la Comisión de la UE de 16.12.1997". *Canarias Fiscal*, n.º 1, noviembre 1999.
- ROMERO PÍ, J.: "Reserva para Inversiones y ZEC". *Canarias Fiscal*, n.º 13, 2001.
- RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: "Todos contra y a favor de la RIC: Canarias contra Canarias". *Canarias Fiscal*, n.º 5, marzo 2000.
- RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: "Movimientos de fichas en el tablero del REF: el APIC, la RIC y la ZEC entran y salen del juego". *Canarias Fiscal*, n.º 9, julio 2000.
- RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: "Un año de Canarias Fiscal, un año de REF". *Canarias Fiscal*, n.º 12, noviembre 2000.
- RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: "Fin de curso, perspectivas inciertas ¿Hacia dónde camina la RIC?". *Canarias Fiscal*, n.º 21, septiembre 2001.
- SÁNCHEZ-SIMÓN MUÑOZ, J.: "La Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias". *Noticias de La Unión Europea*, n.º 130, noviembre 1995.
- TREBOLLE FERNÁNDEZ, Jaime: "Incentivos fiscales a la inversión en Canarias". *Carta Tributaria*, 15 de diciembre 1994.

