JURISPRUDENCIA

Sección coordinada por

HELMUTH MOYA MEYER

INTRODUCCIÓN

El grueso de las sentencias en materia de REF sigue estando formado por las que se refieren a los incentivos fiscales del artículo 25 de la Ley 19/1994, con la novedad de que por primera vez se pronuncia una sentencia en relación con el artículo 27, y trata la cuestión de la materialización de la reserva de inversiones, analizando los problemas derivados de la inversión en bienes destinados al arrendamiento, razón por la que hemos seleccionado esta resolución para abordar su estudio en los comentarios de jurisprudencia.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL NUEVO RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CANARIAS

HELMUTH MOYA MEYER

Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Canarias
(Sala de lo Contencioso Administrativo de Santa Cruz de Tenerife)

RESEÑAS JURISPRUDENCIALES

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

A) Hecho imponible y devengo

La Sala desestima el recurso interpuesto por un Ayuntamiento que pretendía no abonar el importe de IGIC que la empresa concesionaria del servicio público de recogida de basuras le había repercutido en la factura, con el argumento de que, tratándose de una concesión administrativa, la operación estaba sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Este argumento es rechazado por el Tribunal por entender que no concurre el supuesto previsto en el artículo 13.2 del R.D.- legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, ya que éste requiere que el otorgamiento de facultades para la gestión del servicio público implique un desplazamiento patrimonial a favor del concesionario, que deberá ser retribuido por éste a la Administración mediante el pago de un canon (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 27.5.04; es firme).

El devengo del impuesto se produce en el momento de expedir las certificaciones parciales de obra y no cuando se proceda a su pago. Esta afirmación la hace el Tribunal a efectos de determinar si el tipo de gravamen aplicable debe ser el vigente en el momento de la expedición de la certificación de obra o en el momento del pago, decidiendo que deberá aplicarse el vigente en la fecha de la expedición de la certificación (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 18.5.04; es firme).

La dación en pago de unos inmuebles realizada por empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial no está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y sí, en cambio, al Impuesto General Indirecto Canario. El otorgamiento de la escritura pública devengará asimismo el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, por no sujetarse la operación documentada al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Por otra parte, el Tribunal reitera su ya conocido criterio en relación con el artículo 25 de la Ley 19/1994, y exige que la puesta en funcionamiento de los bienes de inversión sea inmediata para que pueda tenerse derecho a la exención

(TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 8 de julio del 2004; es firme).

II. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS

No se reconoce el derecho a la exención previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a la actora, quien adquirió un local para destinarlo a despacho de abogados y reconoce que nunca lo destinó a dicha actividad. Se rechaza también la alegación de prescripción, pues se da por buena la notificación efectuada al presentador de la autoliquidación del inicio de las actuaciones inspectoras (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 4.5.04; no es firme).

A juicio de la Sala, la empresa inmobiliaria no cumplió los requisitos previstos en el artículo 27.5 de la Ley 19/1994 al materializar la reserva de inversiones, porque adquirió un local destinado al arrendamiento, y no acredita que, pese a que figure en sus estatutos esta actividad como parte de su objeto social, la ejerza de manera habitual y cuente con una organización empresarial destinada a tal fin. Si bien la reserva puede materializarse por las empresas dedicadas al arrendamiento a terceros de activos fijos en la adquisición de tales activos, quienes no se dediquen de forma habitual a esta actividad no podrán materializar la reserva en la adquisición de activos fijos destinados a ser cedidos a terceros (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 11.5.2004; es firme).

La Sala reitera el criterio que ya sostuvo en anteriores ocasiones y afirma que lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero, que introdujo la posibilidad de eximir de la imposición indirecta las adquisiciones patrimoniales realizadas con ocasión de la ampliación de capital del sujeto pasivo, no puede aplicarse con carácter retroactivo (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 22.6.04; es firme).

La Sala desestima el recurso interpuesto contra la liquidación girada por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y contra la sanción impuesta a la demandante, por entender que no es aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, ya que el solar adquirido por la demandante cuatro años después de la adquisición no había sido utilizado ni se había empezado a construir (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 2.7.2004; es firme).

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

LA MATERIALIZACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS EN BIENES INMUEBLES POSTERIORMENTE ARRENDADOS (COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 11 DE MAYO DE 2004)

I. PLANTEAMIENTO

La Sentencia del Tribunal Superior de Canarias de 11 de mayo de 2004 (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife) se enfrenta con una de las cuestiones que mayor grado de conflictividad ha suscitado en la aplicación del art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, regulador de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC): la consideración del arrendamiento como actividad empresarial. No obstante, lo hace específicamente en uno de los ámbitos en que ello tiene relevancia para este beneficio fiscal: en el de la materialización de la RIC, que sería admisible en relación con la adquisición de bienes inmuebles posteriormente arrendados, según la opinión más extendida, en la medida en que dicho arrendamiento constituyera una actividad empresarial.

Se trata de la primera sentencia que ha llegado a nuestro conocimiento en la que el Tribunal canario se pronuncia sobre esta cuestión. Es seguro que no será la última, puesto que son numerosas las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Canarias dictadas o por dictar sobre este mismo aspecto. El que sea la que inicie la serie de las que dictará la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en un futuro próximo es lo que ha motivado que detengamos en ella nuestra atención.

II. DELIMITACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Tras describir sucintamente en el FJ 1° los pasos previos a la impugnación jurisdiccional (liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 a 1999, derivada de un acta de disconformidad, reclamación económico-administrativa frente a la misma y resolución del TEAR de Canarias de 29 de octubre de 2002, que la desestima), el Tribunal acota "la cuestión que se somete a la presente revisión jurisdiccional": "el si la adquisición por la entidad recurrente de un local comercial que se destinó posteriormente a arrendamiento puede considerarse materialización válida de la RIC" (FJ. 2°). Se delimita así la

problemática planteada. Y ello se hace, además, con notable precisión, lo que es aquí de cierta importancia. Puesto que como indicábamos al comienzo, el problema general de la consideración del arrendamiento como actividad empresarial es examinado en esta sentencia desde la perspectiva de uno de los ámbitos en los que tiene relevancia para la RIC: en el de su materialización en determinados bienes que son arrendados con posterioridad, que sería admisible, según la opinión más generalizada, si dicho arrendamiento constituyera una actividad empresarial.

Con esta precisión inicial acerca del concreto ámbito donde el Tribunal Superior de Justicia de Canarias se plantea y resuelve el problema general de la consideración del arrendamiento como actividad empresarial se quiere destacar, desde el principio, que sería únicamente en dicho ámbito donde la doctrina emanada por aquél, de compartirse la misma, podría ser de aplicación. Sería también en este mismo ámbito donde debería someterse a crítica, en el caso de no considerarla correcta.

Esta doctrina jurisprudencial, por el contrario, no sería automáticamente extensible al otro ámbito donde aquel problema general tiene también relevancia para la RIC. Nos referimos al de la determinación del beneficio que puede destinarse a dotar la Reserva, tanto desde una óptica general como específicamente desde la perspectiva de las tradicionalmente denominadas sociedades de mera tenencia de bienes a efectos del antiguo régimen de transparencia fiscal y el actual de las sociedades patrimoniales. Porque el hecho de que el arrendamiento de bienes a que se dedica una sociedad sea o no constitutivo de una actividad empresarial, lo que junto con otros requisitos adicionales determinará la aplicación de aquellos regímenes especiales del IS, condicionará, según una determinada opinión, que los beneficios procedentes del mismo puedan destinarse a dotar la RIC.

Esto se revela especialmente a partir de una atenta mirada a la literalidad de la regulación sobre una y otra cuestión en el art. 27 de la Ley 19/1994: la simple referencia en cuanto a la dotación de la RIC a las cantidades de los beneficios de las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al IS, con relación a sus establecimientos situados en Canarias (apartado 1°) contrasta con la referencia expresa en lo relativo a la materialización de la Reserva a la adquisición de activos fijos necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo [apartado 4 a)] o, de forma mucho más específica, a los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos (apartado 5°).

Y ello sin prejuzgar desde aquí, que no es nuestra intención en este momento, cuál podría ser la solución definitiva a uno y otro problema. Únicamente queremos destacar que la respuesta que deba darse a una y otra cuestión debe

partir de presupuestos normativos diferentes[1].

III. EL PUNTO DE PARTIDA NORMATIVO: LOS APARTADOS 4 A) Y 5 DEL ART. 27 DE LA LEY 19/1994

Es precisamente la concreta normativa aplicable al respecto lo que especifica la Sala a continuación, que "viene constituida fundamentalmente por el artículo 27 de la Ley 19/1994 (...); en tal precepto –continúa el Tribunal- se regula el plazo de materialización, se alude a la adquisición de activos fijos para su utilización en el desarrollo de actividades empresariales y en el apartado 5) de tal precepto se contempla el arrendamiento al decir que los sujetos pasivos que se dediquen a través de una explotación económica al arrendamiento podrán disfrutar del régimen de reserva de inversiones".

De este modo, conecta el Tribunal canario el problema que inicialmente había fijado con las disposiciones normativas que vienen a regular el mismo de forma directa: los apartados 4 a) y 5, concretamente su párrafo 3°, del art. 27.

En el primero de ellos, se prevén las inversiones en que es posible la materialización de la RIC, que efectivamente habrán de hacerse en un determinado plazo, como parece destacarse por la sentencia en la descripción normativa antes mencionada, aunque no era el aspecto auténticamente relevante para el caso: el problema no estaba en el aspecto temporal de la materialización, sino exclusivamente en su aspecto material (adquisición de un bien posteriormente arrendado). Y de entre las inversiones de admisible materialización de la dotación de la Reserva la que aquí interesaba es la que menciona el propio Tribunal canario, seleccionando ahora sí el aspecto de la norma con relevancia para el supuesto objeto de enjuiciamiento, dejando a un lado el espacial, también aquí sin trascendencia, que omite en su descripción normativa: según el tenor literal de la norma, "la adquisición de activos fijos (...) necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo".

Y en el segundo de aquellos apartados del art. 27 de la Ley 19/1994, concretamente en su párrafo 3°, se contempla, tal como señala la Sala en su sentencia, el arrendamiento, lo que se hace al hilo de prever el mandato a que se condiciona la aplicación del beneficio fiscal de mantener en un determinado plazo los activos fijos adquiridos en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo sin poder ser

[1] De ello son buena muestra las distintas líneas por las que discurren las argumentaciones que se han dado sobre una y otra cuestión, sea en un sentido o en otro. En relación con que no se aborda aquí, la relativa a los beneficios que pueden dotarse a la RIC, por ejemplo, el *Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias*, diciembre de 2000, págs. 22, 27 y 30-31, o S. Miranda Calderín. y J. A. Dorta Velázquez, *La reserva para inversiones en Canarias. Un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional* , DAR-Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, 2003, págs. 82-86.

objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Ello con la finalidad de admitir la posibilidad de disfrutar del "régimen de la reserva para inversiones" por parte de los "sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos", condicionando dicho disfrute a determinados requisitos (que "no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero") no mencionados por el Tribunal canario en su descripción normativa, de un modo coherente con su irrelevancia para el caso enjuiciado. Se viene así a excepcionar el inicialmente obligado mantenimiento general durante un determinado plazo de los activos fijos adquiridos en funcionamiento sin ser posible su arrendamiento o cesión a terceros para su uso en el caso de que los sujetos pasivos se dediquen a tales actividades a través de una explotación económica[2].

Era "precisamente en torno a la interpretación a dar a este artículo", según indica la sentencia, en concreto, a los apartados especificados, "donde estriba la discrepancia entre las partes". Puesto que "la recurrente se basa en que el arrendamiento da lugar al régimen de reserva y la Administración entiende que ese artículo exige un presupuesto que no se da en la recurrente, cual es que el bien adquirido sea necesario para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo" (FJ. 2° *in fine*).

IV. EL ARGUMENTO DECISIVO: EL ARRENDAMIENTO A TRAVÉS DE UNA EXPLOTACIÓN ECONÓMICA Y LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL DE ARRENDAMIENTO

Una lectura atenta del FJ 3° de la sentencia, que es donde se recoge su *ratio decidenci*, permite concluir que lo relevante para el Tribunal canario a efectos de admitir o no la materialización de la RIC en bienes posteriormente arrendados es que ello se haga a través de una explotación económica o que dicho arrendamiento constituya una actividad empresarial. Se trata de dos aspectos mencionados de forma expresa en los apartados 5 y 4 a) del art. 27 de la Ley 19/1994, respectivamente, como antes veíamos. Por este motivo, no cabe duda de que el criterio interpretativo que prevalece en la opinión del Tribunal en este caso es el literal. A la literalidad del precepto también se refería realmente la Administración demandada, en concreto a la del apartado 4 a) del art. 27, cuando fundamentaba inadmitir la materialización en que "ese artículo exige un

[2] Como señalan Miranda Calderín y Dorta Velázquez, *La reserva*..., págs. 236-237: "El arrendamiento de los inmuebles en que se hubiera materializado la RIC conlleva con carácter general el incumplimiento de la exigencia del art. 27. 5 (cinco años sin ser objeto de transmisión, cesión...). Sin embargo, si la actividad empresarial se califica de empresarial no motivaría el incumplimiento de las exigencias legales".

presupuesto que no se da en la recurrente, cual es que el bien adquirido sea necesario para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo".

Así, puede afirmar el juzgador que el "artículo 27 aludido prevé esa modalidad de utilización de los activos pero no cabe duda de que habla de explotación y de actividad empresarial; o lo que es lo mismo, requiere que el sujeto pasivo se dedique a través de una explotación económica al arrendamiento". Esto se señala tras indicar con carácter previo: "Efectivamente, si examinamos el objeto social que consta en escritura pública de la sociedad actora, se incluye, entre otros, el arrendamiento, pero la cuestión será –concluía inicialmente- si ello es o no suficiente para encuadrarlo en el régimen de reserva".

Con ello se pone de relieve el argumento que posiblemente empleara la recurrente para defender la admisibilidad de su materialización en el bien posteriormente arrendado, no explicitado en el último inciso del FJ 2° antes señalado, y a la vista de la orfandad de la actividad probatoria realizada por ella según se nos indica después: en el objeto social de la entidad se contenía la actividad de arrendamiento. Pero también con esta mención se destaca que, en opinión del juzgador, lo importante es que en la realidad se lleve a cabo dicha actividad empresarial. Y no sería suficiente la simple constancia en el objeto social de la entidad, dando así una respuesta negativa a la cuestión que inicialmente se planteaba, pese a haberse contestado en un sentido positivo en un ámbito similar en alguna ocasión por un sector de la doctrina[3]. Como se ha señalado por algún autor, en un contexto semejante, "habrá que estar a las circunstancias de cada caso concreto, siendo irrelevante el objeto social previsto en los estatutos de la sociedad, si no coincide con la actividad efectivamente desarrollada"[4]. Por tanto, sería a esta actividad efectivamente desarrollada, que habría de ser de naturaleza empresarial, realizada a través de una explotación económica, a la que llevarían, en opinión del Tribunal, las menciones de los apartados 4 a) y 5 del art. 27.

Y puesto que a partir de esta interpretación normativa el hecho determinante en el caso enjuiciado para la aplicación del beneficio fiscal era la efectiva realización de la actividad de arrendamiento a través de una explotación económica o que aquélla tuviera naturaleza empresarial, éstas constituían unas circunstancias fácticas que debían ser acreditadas. Y, en consecuencia, la falta de su prueba por la recurrente determina el fallo en su contra.

[3] Así, D. Carbajo Vasco y J.R. Domínguez Rodicio, *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ciss-Praxis, Barcelona-Valencia, 2001, pág. 211. han defendido, si bien en un contexto no idéntico a éste, el de las antiguas sociedades de mera tenencia de bienes, que con la indicación de la actividad de arrendamiento en el objeto social de la entidad existiría un efecto anuncio bastante para presumir la actividad empresarial en estos casos, a partir de la presunción de comerciante del art. 3 del Código de Comercio, añadida a la del art. 1. 21 para las compañías mercantiles.

[4] R. Falcón y Tella, *Análisis de la transparencia tributaria*, IEF, Madrid, 1984, pág. 235.

Teniendo en cuenta, además, que a la misma conclusión fáctica se llega en el proceso a partir del material probatorio incluido en el expediente.

"La parte actora –se afirma- cuando recurre y se opone a la resolución de la Administración tributaria y a la del TEAR, no prueba que los arrendamientos sean objeto de explotación económica o constituyan desarrollo habitual de su actividad empresarial, limitándose a exponer que no debe de darse un concepto restrictivo a la ejecución del régimen de reserva. Y es lo cierto que, según consta en el expediente administrativo, en los ejercicios de 1996 a 1999 ambos incluidos, el arrendamiento no aparece con el carácter de explotación económica habitual".

En cualquier caso, estas conclusiones presuponen algo no exteriorizado en la sentencia, pero que se entiende implícito: en el proceso contencioso-administrativo la carga de la prueba de tales datos fácticos correspondía a la recurrente, en cuanto determinantes de la aplicación de un beneficio fiscal invocado por aquélla, sin que esta regla general se viera matizada, de acuerdo a las circunstancias del caso, por principios como el de facilidad o proximidad probatoria que pueden hacerlo en ocasiones.

V. LA MENCIÓN A LA HABITUALIDAD: ¿ES UN REQUISITO NECESARIO DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O DE LA EXPLOTACIÓN ECONÓMICA?

De todos modos, y aunque ante la aludida falta de actividad probatoria por la recurrente quizá no tuviera demasiada relevancia para el caso concreto, el Tribunal hace mención a un determinado aspecto, que puede pasar desapercibido. Porque, como acabamos de ver, afirma que la parte actora "no prueba que los arrendamientos sean objeto de explotación económica o constituyan desarrollo habitual de su actividad empresarial", señalando igualmente que no aparecía tampoco el arrendamiento, a la vista del expediente administrativo, "con el carácter de explotación económica habitual".

Es decir, se introduce el elemento de la habitualidad en el arrendamiento como algo necesario para que pudiera estarse en presencia de una actividad empresarial o de una explotación económica. Lo que parece que ya había sido tomado en cuenta por el TEAR en la resolución recurrida de forma más explícita[5]. Y llama la atención la referencia a este elemento porque pese a no aparecer expresamente en los apartados 4 a) y 5 del art. 27 de la Ley 19/1994, se alude a él sin justificar el motivo. Cuando, sin embargo, no existe unanimidad

[5] Aunque no aparece ningún dato en la sentencia, de la que se deduciría, por el contrario, que la razón esencial del pronunciamiento del TEAR habría sido otra ("no se dan los requisitos que previene el artículo 40. 2 de la Ley 18/1991, del IRPF", según se señala en el FJ 1° de la sentencia), a esta idea hacía referencia la Resolución del TEAR de Canarias de 29 de octubre de 2002 (Sala de Santa Cruz de Tenerife) (reseñada en *Hacienda Canaria*, núm. 4, págs. 164 y 165), que por su fecha y parte de su contenido parece ser la que dio lugar a aquélla: "Una actividad no habitual y sin suficiente ordenación de factores –se afirma- no es actividad económica apta para materializar la RIC (...)". Y se hace mención al final a que se trataba de una "actividad, por otro lado, no habitual y ejercida de forma aislada".

doctrinal acerca de si la nota de la habitualidad es o no necesaria e indispensable siempre para que se esté en presencia de una actividad empresarial o de una explotación económica. Además, incluso en el caso de admitir dicha nota como esencial a estos conceptos, debería precisarse el sentido en el que debiera entenderse la misma, puesto que podría predicarse en lo relativo a la extensión en el tiempo o a la intensidad en el ejercicio de la actividad[6].

Por estos motivos, hubiera sido necesaria en todo caso una explicación adicional por parte del Tribunal, explicitando de forma fundamentada el sentido en el que habrían de entenderse las menciones contenidas en esos dos apartados del art. 27 de la Ley 19/1994 a unas actividades empresariales o a una explotación económica. Y en este contexto, tras remitirse al concepto legal, doctrinal o jurisprudencial correspondiente, introducir la nota de la habitualidad, de considerarse así, y no hacerlo de modo directo, sin mayor justificación, como ocurre en la sentencia.

No obstante, esta explicación de lo que deba entenderse por actividad empresarial o por explotación económica, a efectos de los apartados 4 a) y 5 del art. 27 de la Ley 19/1994, será aún más indispensable en futuros pronunciamientos jurisdiccionales en los que se enjuicien otras Resoluciones del TEAR de Canarias. Puesto que en algunas de ellas se ha insistido en la habitualidad del arrendamiento como necesaria para admitir la materialización en bienes inmuebles para arrendar, extrayéndose en ocasiones algunas consecuencias de importancia en esta misma línea de la propia redacción de aquéllos[7].

[6] Así, refiriéndose al concepto de actividad empresarial y profesional que hacía la Ley del IRPF de 1991, señala I. García-Ovies Sarandeses, en E. Simón Acosta (Coordinación), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (Homenaje Luis Mateo)*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 654-655: "La finalidad de intervención en la producción o distribución de bienes o servicios prevista en la Ley parece reconducir igualmente a la nota de habitualidad como característica de este tipo de actividades y, sin embargo, tampoco debe considerarse consustancial a las mismas, aunque deba reconocérsele su valor a efectos probatorios y su necesaria presencia en el ejercicio de muchas de estas actividades, por ejemplo, cuando se desarrollan a través de una explotación económica. Aun así, el propio concepto de habitualidad debe precisarse porque el mismo puede predicarse en el doble sentido de extensión en el tiempo o de intensidad en el ejercicio de la actividad. De cualquier forma, la nota de la habitualidad y su valor probatorio deben referirse a la actividad y no al elemento productor, puesto que también puede desarrollarse con habitualidad un trabajo dependiente o arrendarse de forma continuada en el tiempo un elemento de capital inmobiliario". También niega que pueda reconducirse la exigencia de finalidad de intervención en producción o distribución de bienes o servicios a la habitualidad E. Simón Acosta, en "Artículo 18", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, Madrid, 1983, pág. 187.

[7] Es lo que ocurre en la Resolución del TEAR de Canarias de 10 de julio de 2002 (FJ. 5°) (en *Resoluciones sobre la Reserva para Inversiones en Canarias. Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, pág. 69 y ss). También introducen matices adicionales de relevancia en esta misma línea las Resoluciones del TEAR de Canarias de 30 de junio y de 9 de septiembre de 2003, en *Hacienda Canaria*, núm. 7, pág. 196, en las que pese a admitirse inicialmente desde una perspectiva general la materialización en inmuebles destinados al arrendamiento de las dotaciones procedentes de beneficios de una actividad empresarial distinta, se afirma que "si la actividad económica es diferente a la que genera el beneficio la misma debe ejercerse como muy tarde al finalizar el plazo que se tiene para materializar la dotación a la RIC". Pero es que incluso se llega a sostener que "dados los términos en que está redactado el apartado 5 del artículo 27 es dudoso que la actividad empresarial diferente a la que generó el beneficio pueda ser la de arrendamiento pues parece ser que el precepto exige que los sujetos vengan previamente dedicándose efectivamente a la misma, pero lo que sí está claro es que se prohibe la desafectación de un activo fijo adquirido mediante la RIC para afectarlo a la actividad de arrendamiento".

VI. UN ARGUMENTO ADICIONAL: LA CONCURRENCIA DE LOS REQUISITOS DE LA LEY DEL IRPF PARA QUE EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES SEA UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

Pese a que la argumentación anterior, sin perjuicio de la última salvedad indicada, hubiera sido suficiente para desestimar el recurso interpuesto (no se había probado el dato fáctico que se consideraba determinante de la aplicación del beneficio fiscal, la existencia efectiva de una actividad empresarial o explotación económica de arrendamiento), la Sala da un paso adicional. Pero no está demasiado claro cuál es el sentido o la razón de ser del mismo en el seno de su argumentación, lo que dificulta una completa comprensión de la doctrina sentada por el Tribunal canario: "Pero es más –se afirma-, si acudimos a la conceptuación de actividad empresarial, el artículo 40. 2 de la Ley 18/1991 del IRPF exige dos requisitos aplicables al arrendamiento para considerarlo como tal, que para ello se cuente con un local exclusivamente destinado a ello; y se tenga un personal empleado con contrato laboral; y tampoco –concluye- estos dos extremos los ha probado la parte recurrente".

Si se ha afirmado ya como lo auténticamente relevante la existencia de una actividad empresarial o de una explotación económica, a partir del tenor literal de los apartados 4 a) y 5 del art. 27 de la Ley 19/1994, no siendo suficiente la simple constancia de la actividad de arrendamiento en el objeto social de la entidad, y se ha concluido la falta de su prueba en el proceso contencioso-administrativo, no parece encontrar un lugar coherente en la argumentación acudir ahora a la "conceptuación de la actividad empresarial". ¿No se había ya partido de un determinado concepto de actividad empresarial o de explotación económica, en la que se introducía sutilmente la nota de la habitualidad, y cuya concurrencia en el caso particular no había quedado probada? ¿Porqué entonces acudir ahora a dicha "conceptuación de la actividad empresarial"?

Si realmente, por el contrario, para el juzgador en esta sentencia el concepto de actividad empresarial a que alude el apartado 4 a) del art. 27 coincide, en el caso del arrendamiento, con lo previsto en el art. 40. 2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, y por eso acude ahora al mismo, estaría de más todo lo señalado con anterioridad: lo decisivo no sería que no hubiera existido efectivamente una actividad empresarial o una explotación económica de arrendamiento, en las que sería necesaria la nota de la habitualidad; sino simplemente la no concurrencia de los requisitos contenidos en el art. 40. 2 de la Ley del IRPF de 1991: existencia de local y de empleado. De ahí que acudiera a ellos finalmente –aunque entonces sobraba todo lo señalado con anterioridad-, y concluyera que "tampoco estos dos extremos los ha probado la parte recurrente".

Solamente se comprendería el recurso adicional por parte del Tribunal canario a aquel artículo de la Ley del IRPF tras su

argumentación precedente si entendiera tal precepto como el receptor de una presunción, desde la óptica de ser favorable al contribuyente, aspecto éste sobre el que volveremos después: no se ha probado el hecho de la existencia de una actividad empresarial o de una explotación económica de arrendamiento que ha de tener carácter habitual, que es el dato fáctico relevante para la decisión del caso enjuiciado según la norma que regula de manera directa el mismo; no obstante, tras ello, se trata de verificar si se prueba, al menos, el hecho base de la presunción contenida en aquel otro precepto de la Ley del IRPF que podría conectarse con el de la Ley 19/1994 –aunque habría que justificarse porqué-, hecho base que como ocurre con las presunciones en general suele ser de más sencilla prueba; aunque tampoco este hecho base, los requisitos de local y empleado, queda probado. Sin perjuicio de que la literalidad de la sentencia permite difícilmente concluir que es de este modo como el Tribunal canario entiende dicho precepto de la Ley del IRPF: se afirma que "si acudimos a la conceptuación de actividad empresarial, el artículo 40. 2 de la Ley 18/1991 del IRPF exige dos requisitos aplicables al arrendamiento para considerarlo como tal (...)".

Pudiera parecer que todo lo anterior no tiene consecuencia jurídica alguna de relevancia. Y es que, efectivamente, según los planteamientos jurídicos del Tribunal y de acuerdo a las circunstancias del caso, no se probó ni la efectiva existencia de una actividad empresarial o explotación económica de arrendamiento con carácter habitual ni la concurrencia de los requisitos de local y empleado de la Ley del IRPF, que eran, en opinión del Tribunal, los relevantes para la decisión. Desde esta óptica, nada se podría objetar al fallo desestimatorio del recurso.

Pero enjuiciar jurídicamente una sentencia, sea por un comentarista o sea por un Tribunal superior, no es tanto valorar su fallo como valorar la argumentación que le sirve de soporte[8]. Y es en dicha argumentación, concretamente en cuanto a la posición que ocuparía en ella, donde no vemos claridad en el recurso último a la normativa del IRPF. Sin que esto suponga por nuestra parte entrar aquí en la corrección o no de acudir a un precepto contenido en la Ley del IRPF para integrar el sentido de las menciones que se hacen en los apartados 4 a) y 5 del art. 27 de la Ley 19/1994 a unas actividades empresariales y a una explotación económica, en un supuesto aplicable a una sociedad, y no a una persona física. Cuando se trata de un precepto previsto en la normativa reguladora de este impuesto fundamentalmente para deslindar dos tipos de rendimientos, los de actividades empresariales y profesionales respecto de los de capital inmobiliario, lo que tiene gran trascendencia desde esta óptica por el distinto régimen jurídico aplicable a unos y otros[9].

[8] A. Nieto, *El arbitrio judicial*, Ariel, Barcelona, 2000, pág. 273.

[9] I. Pérez Royo, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 126.

No es que nos pronunciemos aquí sobre esta cuestión en un sentido negativo, tampoco en uno positivo, sino simplemente queremos destacar que en el caso de entender admisible el recurso a aquel precepto (o al actual art. 25. 2 del Texto Refundido de la Ley de este impuesto[10]), y ante el silencio normativo del art. 27 de la Ley 19/1994, habría que justificarlo específicamente, y no acudir sin más a aquel como se hace en esta sentencia. Lo que no es necesario, por ejemplo, en el ámbito del antiguo régimen de transparencia fiscal y el actual de las sociedades patrimoniales, en los que sí que se prevé una remisión expresa a tal normativa[11].

En cualquier caso, una posición mucho más clara por parte del Tribunal Superior de Justicia de Canarias acerca de la aplicabilidad o no del art. 40. 2 de la Ley del IRPF de 1991 (o del actual art. 25. 2 del Texto Refundido de la Ley de este impuesto) para integrar la mención a unas actividades empresariales o a una explotación económica en cuanto a los arrendamientos en los apartados 4 a) y 5 del art. 27 de la Ley 19/1994, del motivo de tal aplicabilidad y del modo en que dicho precepto debería entenderse, posiblemente será necesaria en pronunciamientos futuros. El extendido recurso al mismo por parte del TEAR de Canarias en supuestos similares al aquí enjuiciado[12] y, sobre todo, la posición más reciente de éste acerca del entendimiento de aquel precepto del IRPF como receptor de una presunción *iuris tantum* así lo ponen de relieve[13].

VII. CONCLUSIÓN

Una interpretación literal de los apartados 4 a) y 5 del art. 27 de la Ley 19/1994 permite concluir que la materialización de la RIC en bienes posteriormente arrendados sería admisible en la medida en que dicho arrendamiento constituyera una actividad empresarial o una explotación económica. Así lo hace acertadamente de modo inicial el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en su Sentencia de 11 de mayo de 2004, aunque introduce la necesidad de concurrencia en aquéllas de la

[10] Aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

[11] Arts. 75. 1 a) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y 61. 1 a), párr. 2° del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IS.

[12] Así, las Resoluciones del TEAR de Canarias de 28 de septiembre de 2001 (reseñada en *Hacienda Canaria*, núm. 4, pág. 164), y de 30 de abril de 2003 (en *Resoluciones*..., pág. 332), admiten la materialización en inmuebles destinados para el arrendamiento si se cumplen los requisitos previstos por la normativa del IRPF.

[13] Nos referimos a las Resoluciones del TEAR de Canarias de 28 de junio de 2002 (citada por Miranda Calderín y Dorta Velázquez, *La reserva*..., cit., págs. 238 y 241) y de 23 de julio de 2003 (reseñada en *Hacienda Canaria*, núm. 7, pág. 197). En esta última, por ejemplo, se señala que el art. 25. 2 de la Ley del IRPF no es más que una "presunción iuris-tantum, que admite prueba en contrario en ambos sentidos. Esto es, se puede contar con un local y una persona contratada y no realizar una actividad empresarial de arrendamiento y a la inversa, no contar con estos medios personales y materiales y sí realizarla, pero sobre todo conviene destacar al hilo de dicho carácter presuntivo que los requisitos exigidos lógicamente son funcionales, no finalistas y válidos per-se y cuando el legislador exige que se tenga una persona contratada es porque obviamente existe un volumen de operaciones tal que con el mismo se va a tener a esa persona ocupada en la jornada de trabajo".

nota de habitualidad, lo que hubiera requerido una explicación adicional.

En el art. 40. 2 de la Ley del IRPF de 1991, al igual que ocurre hoy con el art. 25. 2 del Texto Refundido de la Ley del IRPF, se prevén dos determinados requisitos para que el arrendamiento pueda considerarse como actividad empresarial, aunque con alguna diferencia de matiz entre una norma y otra, relativos a un local destinado a tal fin y a un empleado para dicha actividad. El Tribunal acude a este precepto para determinar qué debe entenderse por actividad empresarial en el caso de los arrendamientos a efectos de la materialización de la RIC. No obstante, lo hace en un segundo momento de su argumentación, por lo que no queda muy claro el motivo del recurso a este precepto y el modo en que debe entenderse el mismo, lo que hubiera sido necesario para tener una completa comprensión de la doctrina sentada en esta sentencia.

Clarificar de forma más precisa cuál es su postura en relación con estas cuestiones constituye, por tanto, una tarea aún por hacer en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias sobre esta materia que previsiblemente habrán de dictarse en un futuro cercano, a la vista de la conflictividad generada. Las concretas circunstancias fácticas de cada caso concreto, que en algunos casos adquirirán una serie de matices distintos a los que se daban en el caso aquí enjuiciado, darán con seguridad la oportunidad de hacerlo.

JURISPRUDENCIA COMENTADA

Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de Santa Cruz de Tenerife). Fecha: 11 de mayo de 2004

Ponente: Iltmo. Sr. Magistrado D. Antonio Giralda Brito
Artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. Se interpone el presente recurso contra la resolución del TEAR de fecha 29 de octubre de 2002 por la que se desestimó la reclamación económica presentada por la entidad recurrente frente a liquidación girada en relación con el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 1996 a 1999, y derivada de acta de disconformidad por el concepto de materialización no apta de reserva de inversiones por el importe de 17.044’77 euros. El motivo determinante de tal pronunciamiento se concreta en que las aplicaciones o materializaciones realizadas, compra y posterior alquiler de un inmueble no es constitutivo del desarrollo de una actividad empresarial inmobiliaria ya que no se dan los requisitos que previene el artículo 40-2 de la Ley 18/1991 del IRPF, aplicable al presente caso.

SEGUNDO. En función de lo expuesto, la cuestión que se somete a la presente revisión jurisdiccional la constituye el si la adquisición por la entidad recurrente de un local comercial que se destinó posteriormente a arrendamiento puede considerar-

se materialización válida de la RIC. La normativa aplicable al respecto viene constituida fundamentalmente por el artículo 27 de la Ley 19/94 sobre Modificación del REF; en tal precepto se regula el plazo de materialización, se alude a la adquisición de activos fijos para su utilización en el desarrollo de actividades empresariales y en el apartado 5) de tal precepto se contempla el arrendamiento al decir que los sujetos pasivos que se dediquen a través de una explotación económica al arrendamiento podrán disfrutar del régimen de reserva de inversiones. Pues bien, precisamente, en torno a la interpretación a dar a este artículo es donde estriba la discrepancia entre las partes en el sentido de que la recurrente se basa en que el arrendamiento da lugar al régimen de reserva y la Administración entiende que ese artículo exige un presupuesto que no se da en la recurrente, cual es que el bien adquirido sea necesario para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo.

TERCERO. Efectivamente, si examinamos el objeto social que consta en escritura pública de la sociedad actora, se incluye, entre otros, el arrendamiento, pero la cuestión será si ello es o no suficiente para encuadrarlo en el régimen de reserva. El artículo 27 aludido prevé esa modalidad de utilización de los activos pero no cabe duda de que habla de explotación y de actividad empresarial; o lo que es lo mismo, requiere que el sujeto pasivo se dedique a través de una explotación económica al arrendamiento. La parte actora cuando recurre y se opone a la resolución de la Administración tributaria y a la del TEAR, no prueba que los arrendamientos sean objeto de explotación económica o constituyan desarrollo habitual de su actividad empresarial, limitándose a exponer que no debe de darse un concepto restrictivo a la ejecución del régimen de reserva. Y es lo cierto que, según consta en el expediente administrativo, en los ejercicios de 1996 a 1999 ambos incluidos, el arrendamiento no aparece con el carácter de explotación económica habitual. Pero es más, si acudimos a la conceptuación de actividad empresarial, el artículo 40-2 de la Ley 18/1991 del IRPF exige dos requisitos aplicables al arrendamiento para considerarlo como tal, que para ello se cuente con un local exclusivamente destinado a ello; y se tenga un personal empleado con contrato laboral; y tampoco estos dos extremos los ha probado la parte recurrente. Todo lo cual debe de conducir a la desestimación del presente recurso.

CUARTO. En cuanto a las costas, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

FALLAMOS

Que con desestimación del presente recurso, debemos confirmar el acto recurrido, por estar ajustado a Derecho. Sin costas.