RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS Y DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL RELATIVAS A LOS BENEFICIOS FISCALES DEL REF QUE AFECTAN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y AL IRPF (De julio a octubre de 2006)

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

I. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Rentas que dan derecho a dotar la RIC y rentas excluidas

a) Beneficios procedentes de Comunidades de Aguas en Canarias

En el número 3 de la revista, en esta misma sección, se incluyó un primer resumen de resoluciones sobre la RIC del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias elaborado por Manuel López Lubary. En el mismo se hizo referencia a la Resolución 38/1107/01 de 24 de febrero de 2003 que excluía la posibilidad de dotar RIC con beneficios procedentes de la venta de aguas, al entender que los mismos tenían la consideración de rendimientos de capital mobiliario en sede de los socios y no de actividad empresarial.

Dicho criterio, además de haber sido unánime en otras resoluciones del TEAR y del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, ha venido a ser también confirmado por el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución nº 00/327/2005 de 27 de julio de 2006:

Las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias, reguladas por la Ley de 27 de diciembre de 1956, tienen personalidad jurídica y por tanto, son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. No obstante la D.A. 3ª de la Ley 19/1994 establece una exención en dicho impuesto, *siendo dicha exención subjetiva, de tal forma que el beneficio obtenido por la comunidad, independientemente de su fuente de origen y de si se distribuye o no, debe tributar en sede de los comuneros.*

Lo que se pretende a través de la comunidad de aguas, según la Ley de 1956, es poner una serie de elementos en común con la finalidad de alumbrar agua, pero una vez que ese alumbramiento se produce, su titularidad es de los socios, no de la comunidad, por lo que deben atribuirse a los comuneros los beneficios obtenidos en la venta del agua de su propiedad, respecto de la cual la comunidad no hace sino gestionar su alumbramiento y su conducción.

En cuanto a la calificación de los rendimientos obtenidos en sede de los comuneros con el alumbramiento de dichas aguas, según concluye el TEAC en su fundamento de derecho quinto, estos tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario derivados de su participación en la comunidad de aguas y no de rendimientos derivados de una actividad empresarial, por lo que no procede la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias con cargo a dichos beneficios, puesto que falta el presupuesto básico para ello establecido en el artículo 27.9, esto es, que los rendimientos procedan del ejercicio de una actividad económica.

b) Ingresos financieros. Colocación temporal de excedentes de tesorería

En numerosas ocasiones, tanto el TEAR de Canarias, como el TEAC y también el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, han concluido que deben quedar fuera de la base de cálculo de la RIC los rendimientos que procedan de la mera titularidad de activos que no procedan de la realización de una actividad económica y, en concreto, los beneficios financieros. No obstante hay una excepción referida a éstos últimos que ya se recogió en el informe de la Comisión de la RIC y en la Consulta de 25 de abril de 2001 de la Dirección General de Tributos y son los que se hayan podido obtener 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.

Pues bien, en la Resolución nº 00/3355/2003 de 13 de julio de 2006, el TEAC entiende, entre otras cuestiones, que la Inspección no motivó suficientemente la exclusión de la totalidad de los beneficios financieros de la base de cálculo de la RIC y que, aunque en principio la cifra obtenida era bastante elevada como para considerarlo un excedente de tesorería ordinario, lo cierto es que los recursos recibidos por la entidad como consecuencia de la enajenación de un hotel, que la propia Inspección consideró como parte de la actividad empresarial, debieron ser examinados con más detalle. En palabras del Tribunal "*nada impide que, en el caso de tener un pico de tesorería procedente de una actividad empresarial, durante el tiempo que dicha tesorería se mantiene en la empresa, en el marco de sus necesidades, no pueda obtenerse rentabilidad que tenga también el carácter de empresarial. Otro supuesto sería el hecho de que la entidad, ante la obtención de unos recursos extraordinarios, por no necesitarlos en el marco de su actividad, los invirtiera en activos financieros para obtener rentabilidad, en cuyo caso, esos rendimientos financieros no tendrían la consideración de beneficio de la actividad*"

Esta diferenciación entre lo que el Tribunal entiende que es colocación temporal de excedente de tesorería y lo que no lo es, aunque entiendo que en la práctica no es fácil de distinguir, es novedosa y por ello la incluimos en esta sección de la revista.

II. TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Rentas que dan derecho a dotar la RIC y rentas excluidas

a) Beneficios procedentes de la enajenación de participaciones en fondos propios de otras entidades

En el nº 12 de la revista, en esta misma sección, se hizo referencia a dos resoluciones del TEAR de Canarias (38/1108/03 y 38/1892/03) en las que el Tribunal dejaba sentado que la venta de acciones de otra sociedad, incluso en el caso de participaciones significativas en el capital de las mismas, supone la venta de inversiones financieras permanentes, no afectas a la actividad económica realizada por la misma y, por tanto, excluidas del beneficio de la RIC.

Este criterio ha sido confirmado por fallos posteriores del propio TEAR, y en este número incluimos la resolución nº 35/2952/05 de fecha 20/10/2006 porque además de confirmar dicho criterio, realiza una argumentación interesante sobre el tema:

Partiendo de la premisa de que sólo los rendimientos obtenidos en el ejercicio de una actividad económica dan derecho a dotar la RIC, se trata de analizar si el beneficio procedente de la venta de participaciones sociales, en algún caso, pueden ser incluidos como tales.

- En primer lugar, el Tribunal señala que no es equivalente el hecho de que una sociedad sea transparente con que sus activos estén o no afectos. Si una sociedad tiene el 90% de su activo invertido en un bien no afecto a su actividad económica, pero dicho activo no debe computar a los efectos de saber si la sociedad es transparente o no, por ejemplo por no superar su precio de adquisición el importe de los beneficios obtenidos en el ejercicio de una actividad económica en los diez últimos años, la sociedad no podrá ser calificada como transparente, ya que el 90% de su activo no se computa como no afecto, pero eso no supone que dicho activo se convierta en un activo afecto. A la inversa, una sociedad puede ser transparente y sin embargo contar con elementos afectos a una actividad económica.

- En el caso del expediente analizado por el Tribunal, la sociedad no fue calificada de transparente, como sociedad de cartera, al pertenecer más del 50% del capital a una entidad jurídica, pero ello, según el argumento del Tribunal, no supone en ningún caso que los valores se conviertan en activos afectos a una actividad económica.

- Lo fundamental se centra en contestar a la pregunta de si cabe considerar que las participaciones vendidas estaban afectas a alguna actividad económica. Ante ello, el Tribunal concluye que:

- Dichas participaciones no estaban afectas a una actividad de compraventa de valores, porque se trató de una operación aislada.

- Sobre si dichas acciones se poseían como elementos de activo fijo de otra actividad económica diferente a la compraventa, el Tribunal no considera la existencia de actividad económica en sí por la realización de alguna función de la participante en la participada, como puede ser el formar parte del Consejo de Administración. *Calificar de actividad económica la asistencia a Consejos de Administración no resulta lógica y no es encuadrable en la definición fiscal de actividad económica, no interviniéndose en ningún mercado, aunque sí lo hagan las participadas*.

- Por todo ello se concluye que no cabe entender que el beneficio procedente de la venta de las participaciones procede del ejercicio de una actividad económica, y por tanto, debe excluirse de la base de cálculo de la RIC.