CRÓNICA DE LA RIC EN 2006

Salvador Miranda Calderín

Economista y Doctor en Historia

SUMARIO

I. Introducción.
II. Los resultados extraordinarios y los ingresos financieros.
III. La actividad de alquileres como fuente generadora de continuas discrepancias fiscales.
IV. Las comunidades de bienes y Comunidades de aguas de Canarias.
V. La aplicación de resultados y reservas y la dotación de la RIC.
VI. El plazo de la entrada en funcionamiento.
VII. La materialización en terrenos.
VIII. La materialización en inmuebles y su renovación.
IX. La materialización en inmuebles usados.
X. Los requisitos sustanciales de la RIC.
XI. El cese en la actividad económica como causa de incumplimiento del período de mantenimiento.
XII. El régimen de fusiones y escisiones y el cumplimiento de la RIC.
XIII. Los efectos de la regularización de la RIC.
XIV. Los intereses de demora en la regularización de la RIC.
XV. La imputación de los beneficios de las sociedades de mera tenencia a los socios en el extinto régimen de transparencia fiscal.
XVI. La compatibilidad de la RIC con otros incentivos fiscales y el reordenamiento de los mismos a posteriori.
XVII. La deducción por doble imposición interna y la RIC.
XVIII. Conclusiones.

Resumen del contenido:

Como en años anteriores, el autor hace un repaso de todas las cuestiones que en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) se han producido en el ejercicio anterior, analizando el criterio más reciente en la aplicación de la RIC, tanto de los Tribunales administrativos como del TSJC, sin olvidarse, por supuesto, de las consultas evacuadas por la DGT y su apreciación personal sobre todos los nuevos criterios.

I. INTRODUCCIÓN

Dos hitos importantes se han producido en la aplicación de la RIC durante el año 2006.

Por un lado, la irrupción plena de la Sala de LPGC del TSJC en la interpretación de este incentivo, y por otro, la publicación del RDL que modifica los incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REFC) para el periodo 2007-2013. Sobre el primer hito he de reconocer que refiriéndome al año 2005 calificaba la actuación del TSJC en materia de RIC como de "más sombras que luces", ya que en ese año el criterio de la Sala de SCT se limitaba a compartir el de la Administración, sin entrar, a mi entender, en el verdadero fondo de las cuestiones debatidas. Lo mismo ocurría en la Sala de LPGC, si bien alguna sentencia —como la de febrero de 2005 en relación con el plazo de la entrada en funcionamiento— fuese notable. Sin embargo, a partir del segundo semestre de 2006 se produce un verdadero punto de inflexión en la interpretación de la RIC, concretamente en la que hace la Sala de LPGC respecto a la actividad de alquileres y los resultados extraordinarios, dando un nuevo enfoque y criterio a cuestiones que hemos venido defendiendo año tras año.

El segundo hito está relacionado con las directrices europeas para las ayudas estatales en el periodo 2007-2013, al que necesariamente había de adaptarse el REFC y concretamente la normativa RIC. El nuevo texto aplicable, publicado el 30 de diciembre de 2006 como RDL, no es objeto de análisis en esta Crónica, pero sí he de decir claramente que se ha redactado sin la opinión directa de las asociaciones profesionales de asesores fiscales, que al fin y al cabo somos los que directamente lo aplicaremos en las empresas y los que hemos sufrido un auténtico calvario en la interpretación de la norma durante años y años. Ha sido una pena que entre todos no hayamos contribuido a su mejor redacción posible. La nueva RIC experimenta tres tipos de cambio fundamentales: por una parte, los que venían obligados por las directrices europeas aplicables a las ayudas estatales; por otra parte, los que como instrumento de política económica consideraba convenientes el Gobierno de Canarias (principalmente la exclusión de buena parte del suelo y la actividad de alquileres), y en medio de ellos los cambios que pretenden conseguir una mayor seguridad jurídica para este instrumento. Indudablemente, hasta que no se publique el Reglamento al que se remite el RDL de forma constante, la inseguridad jurídica estará de nuevo planeando sobre toda la norma.

En este trabajo analizamos el criterio más reciente en la aplicación de la RIC, tanto de los Tribunales administrativos como del TSJC, sin olvidarnos, por supuesto, de las consultas evacuadas por la DGT y mi apreciación personal sobre todos los nuevos criterios. Con él pretendo, una vez más, que los profesionales que han de aplicar este incentivo cuenten con una poderosa herramienta que les facilite su interpretación.

Dado el número tan grande de sentencias del TSJC, resoluciones y consultas que se han producido en este año he estimado conveniente cambiar de formato respecto a las "Crónicas" anteriores, y utilizar uno nuevo en que se aborda su análisis sintético por temas. Son concretamente 16 materias diferentes en las que siguiendo el orden lógico de dotación, materialización y regularización abordamos cada uno de los pronunciamientos que se han producido, con una breve introducción en cada uno de ellos y dividiendo la casuística en los epígrafes que hemos considerado oportunos. Finalmente, hemos sombreado algunas de las sentencias o resoluciones analizadas como prueba de su importancia o del cambio de criterio que suponen, permitiéndome introducir en todas ellas entre paréntesis un signo (-) ó (+), en señal de desestimación o no de las pretensiones del contribuyente.

Parte de este análisis estará incluido en el libro *Análisis doctrinal de la RIC 2005-2006*, que estará impreso en junio de 2007.

II. LOS RESULTADOS EXTRAORDINARIOS Y LOS INGRESOS FINANCIEROS

El criterio claro de la Administración Tributaria y de los dos Tribunales administrativos durante el año 2006 es que sólo sirven para dotar la RIC los ingresos obtenidos en la realización de una actividad económica. El TSJC ha sido también de la misma opinión durante todo el año 2005 y gran parte de 2006, pero las últimas sentencias apuntan ya un importante cambio de rumbo en esta materia, en el sentido de calificar un elemento del activo fijo como empresarial si ha sido financiado con beneficios empresariales. En ese caso, los beneficios obtenidos en su transmisión son empresariales y por tanto, aptos para la dotación.

En los primeros epígrafes de este apartado vemos que tanto la DGT como el TEARC y el TEAC, incluso el TSJC, niegan reiteradamente la posibilidad de dotar la RIC con los resultados obtenidos en la enajenación de elementos no afectos a una actividad económica, y sólo las últimas sentencias de la Sala de LPGC del TSJC, a partir del mes de julio, marcan la diferencia.

A) LA DGT NO ADMITE PARA LA DOTACIÓN LOS DIVIDENDOS RECIBIDOS, AUNQUE LA FINALIDAD DE LAS INVERSIONES FINANCIERAS SEA EL CONTROL DE LAS PARTICIPADAS

(-) DGT V0199-06 de 1 de febrero de 2006, no puede dotarse la RIC con los dividendos recibidos, aunque se ostente una participación superior al 5%.

(-) DGT V0785-06 de 21 de abril de 2006, los dividendos obtenidos de una sociedad que explotaba un hotel no sirven para la dotación ni los beneficios obtenidos por títulos valores con finalidad meramente inversora, ni los que tengan por finalidad el control de las entidades participadas.

B) IMPORTANTES LIMITACIONES DEL TEARC PARA PODER DOTAR LA RIC CON LOS INGRESOS FINANCIEROS Y RESULTADOS EXTRAORDINARIOS

(-) RTEARC nº 35/00003/03 de 31 de enero de 2006, sociedad inactiva que tributa en régimen de transparencia fiscal enajena un solar y con los beneficios obtenidos e ingresos financieros recibidos dota la RIC. No puede dotar la RIC.

(-) RTEARC nº 35/01322/04 de 31 de enero de 2006, los ingresos por alquileres y los intereses recibidos no son aptos para dotar la RIC.

(-) RTEARC nº 35/00479/04 de 31 de enero de 2006, sociedad holding enajena un terreno y un paquete de acciones, obteniendo un beneficio con el que dotó la RIC. No puede dotar la RIC.

(-) RTEARC nº 38/2092/03 de 31 de enero de 2006, el beneficio obtenido en la venta de unas acciones no es apto para dotar la RIC. El aspecto más preocupante de esta resolución es su afirmación de que aún en el caso de que dichas participaciones enajenadas tuviesen por finalidad ejercer determinadas influencias (en la participada, que a su vez era proveedor de materiales de construcción que la entidad que dotó la RIC vendía) tampoco podría destinarse el beneficio a la dotación de la RIC.

(-) RTEARC nº 38/2295/03 de 27 de abril de 2006, los intereses de depósitos a plazo fijo y de fondos de inversión, así como los beneficios obtenidos en la venta de acciones no son aptos para dotar la RIC.

(- +) RTEARC nº 35/2001/03 de 28 de abril de 2006, rechaza de la dotación de la RIC el importante beneficio obtenido por una entidad en la venta de acciones y apartamentos alquilados por no estar afectos a la realización de una actividad económica, y sin embargo, admite el beneficio producido en la venta de las instalaciones y del mobiliario de un restaurante.

(-) RTEARC nº 35/1015/2003 de 28 de abril de 2006, el beneficio obtenido por una entidad por la venta de una parcela y una comisión recibida no sirve para la RIC.

(-) RTEARC nº 38/2239/03 de 31 de mayo de 2006, el resultado extraordinario obtenido por la venta de un hotel que estaba alquilado, pero sin cumplir los dos requisitos del art. 25.2, no es apto para la dotación.

C) EL TEAC LLEGA INCLUSO A AFIRMAR QUE LOS INTERESES DE LA DEUDA PÚBLICA EN LA QUE SE MATERIALIZA LA PROPIA RIC NO SIRVEN PARA LA DOTACIÓN

(-) RTEAC nº 717/2004 de 2 de febrero de 2006, los ingresos financieros

obtenidos no sirven para dotar la RIC. Es el caso de una sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria, que obtiene rendimientos financieros, que tanto la Inspección como el TEAC entienden que sí sirven para dotar la RIC en ese año, ya que la actividad financiera es accesoria a la actividad principal, entendiendo que se corresponde con puntas de tesorería; pero sin admitir los obtenidos en los años siguientes, en los que es imposible vincular la actividad financiera a la actividad de promoción inmobiliaria.

(-) RTEAC nº 2639/2003 de 16 de marzo de 2006, no admite los intereses ni los beneficios obtenidos por la venta de activos financieros para la dotación de la RIC, incluso dice que tampoco son válidos los intereses obtenidos por la deuda pública afecta a la RIC.

(-) RTEAC nº 3355/2003 de 13 de julio de 2006, observamos ciertos matices respecto a los ingresos financieros y las puntas de tesorería de las empresas para poder dotar la RIC, aunque rechaza la reclamación.

D) EL CRITERIO DE LA SALA DE SCT DEL TSJC COINCIDE PLENAMENTE CON EL DE LA ADMINISTRACIÓN

(-) STSJC 197/2006 de 20 de julio, trata del beneficio obtenido por una entidad en una única operación de venta del a su vez único inmovilizado que poseía. No puede dotar la RIC.

(-) STSJC 244/2006 de 19 de octubre, se plantea el caso de una sociedad transparente que a su vez recibe ingresos de otra sociedad transparente. No puede dotar la RIC.

E) IMPORTANTES INNOVACIONES DE LA SALA DE LPGC DEL TSJC SOBRE QUÉ BIENES ESTÁN AFECTOS A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

(-) STSJC nº 164/2006 de 8 de marzo, ingresos generados por dividendos y plusvalías obtenidas por la enajenación de acciones. Llega a la conclusión de que no son recursos temporales ni se ha demostrado su vinculación con la actividad económica.

(-) STSJC nº 378/2006 de 31 de marzo, la entidad que dotó la RIC merece la calificación de sociedad de mera tenencia de bienes, por lo que no puede dotar la RIC.

(+) STSJC nº 820/2006 de 12 de julio, se produce un importante cambio de criterio a la hora de calificar la actividad de arrendamiento como económica o no a efectos de la dotación de la RIC, llegando a la conclusión de que los bienes inmuebles destinados al arrendamiento están afectos a una actividad económica si han sido financiados con los beneficios obtenidos en los últimos 10 años, con independencia de que la entidad cumpla o no con los requisitos del art. 25.2 de LIRPF.

(-) STSJC nº 823/2006 de 14 de julio, analiza la venta de parcelas sin urbanizar por una entidad que no cumplía los requisitos del art. 25.2, sin que dichas parcelas fuesen adquiridas con los beneficios de los

últimos años, sino que fueron aportadas por los socios. No las considera afectas a una actividad económica, por lo que el beneficio no es apto para la RIC.

(-) STSJC nº 792/2006 de 14 de julio, llega a la conclusión de que los dividendos recibidos por una sociedad que participa en dos industrias canarias no son susceptibles de dotar la RIC.

(-) STSJC nº 888/2006 de 28 de julio, el beneficio generado en la venta de unos activos financieros (participaciones de la cartera de control) y unos apartamentos no es susceptible de la dotación.

(+ -) STSJC nº 965/2005 de 29 de septiembre, la Administración no ha demostrado que los activos financieros no le otorgan a la entidad al menos el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar, por lo que no puede calificarse como de mera tenencia de bienes. Sin embargo, llega a la conclusión de que la entidad no realiza actividad económica alguna, por lo que no puede dotar la RIC.

(- +) STSJC nº (-/2006) de 17 de noviembre, los intereses generados por un préstamo de una entidad de mera tenencia de bienes a otra igual no sirven para la dotación porque no se ha demostrado que estén afectos a una actividad económica. No hay impedimento legal para que las sociedades de mera tenencia de bienes puedan dotar la RIC.

(+ -) STSJC nº 1188/2006 de 24 de noviembre, las sociedades de mera tenencia de bienes sí pueden dotar la RIC, pero tal posibilidad viene anudada a la existencia de una actividad económica.

(+) STSJC nº (-/2006) de 27 de diciembre, el resultado extraordinario obtenido en la enajenación de un inmueble es válido para la RIC, ya que la ley no distingue categorías de beneficios, ordinarios o extraordinarios, siempre que estén relacionados con establecimientos situados en Canarias; y que este criterio es el manifestado por el TS en 2003 al señalar que el beneficio procedente de la venta de un inmueble adquirido a costa de la actividad empresarial es válido para la dotación del FPI.

III. LA ACTIVIDAD DE ALQUILERES COMO FUENTE GENERADORA DE CONTINUAS DISCREPANCIAS FISCALES

La perenne conflictividad tributaria que genera casi diariamente la actividad de alquileres nos lleva a comprobar cómo se rechaza sistemáticamente por la Administración tributaria tanto la dotación con ingresos provenientes de esta actividad como la materialización en inmuebles dedicados a la misma. Unas veces porque no se cumple con los requisitos de local y empleado, pero en otras, aún peor, porque cumpliéndose con dichos requisitos, considera que el empleado no es necesario para el ejercicio de esa actividad. Todo un paradigma de rocambolescas consecuencias que sin embargo ha sido compartido por el TSJC hasta el segundo semestre de 2006. A partir del mes de julio, una serie de notables sentencias sobre la actividad de alquileres racionalizan el criterio a seguir para dotar o

materializar la RIC en esta actividad, pero hay que reconocer que la Sala de SCT del TEARC, en el mes de abril, aportó también cierta cordura en esta materia.

A) EL TEARC APORTA ALGUNOS RAZONAMIENTOS LÓGICOS SOBRE LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO Y OTROS QUE COMPLICAN EN EXCESO ESTA MATERIA

(-) RTEARC nº 35/01322/04 de 31 de enero de 2006, ingresos por alquileres e intereses. Respecto a los alquileres, la entidad no demuestra que cumple con los requisitos del art. 25.2, interpretando que cuando el legislador exige al menos un empleado a jornada completa es porque existirá un volumen de trabajo para mantener ocupada a dicha persona.

(+) RTEARC nº 35/1051/03 de 28 de febrero de 2006. Reitera que los requisitos del art. 25.2 son una presunción *iuris tantum*. En el alquiler en bloque de apartamentos a una entidad que los explota turísticamente, la arrendadora cumple con los requisitos de la persona empleada y del local independiente, pero la Inspección no califica dicha actividad como económica, ya que existe un único contrato para todos los apartamentos y se recibe una única transferencia mensual con la renta. Circunstancias que según dicha Dependencia hacen que en la práctica la empleada no tenga nada que hacer. Sin embargo, el TEARC encuentra un nuevo elemento en qué basarse para calificar la actividad de alquileres como actividad económica: el número de inmuebles arrendados, Como el número de unidades alquiladas fue siempre superior a la cifra de 10, concurriendo además las notas de habitualidad y riesgo, considera que la empresa sí realiza actividad económica con los alquileres.

(+) RTEARC nº 38/2296/03 de 27 de abril de 2006. Los requisitos de empleado a jornada completa y local independiente del art. 25.2 de la LIRPF no son aplicables a las entidades que realizan una actividad económica, sino solamente a aquellas que no la realizan, esto es, a las sociedades de mera tenencia de bienes.

(+) RTEARC nº 38/2297/03 y 38/2845/03 y siguientes de 27 de abril de 2006. Idem anterior sobre los requisitos del art. 25.2.

B) EL TEAC MATIZA ALGUNAS CUESTIONES SOBRE LOS ALQUILERES, PERO CONTINÚA CON SU CRITERIO RESTRICTIVO AL RESPECTO

(-) RTEAC nº 450/2004 de 2 de febrero de 2006, entidad que solo disponía de la habitación de una vivienda como local independiente y cuyo único empleado manifestó que se ocupaba de los alquileres y del trabajo de otra sociedad. No puede dotar la RIC.

C) LA SALA DE SCT DEL TSJC COMPARTE EL CRITERIO DE LA ADMINISTRACIÓN EN MATERIA DE ALQUILERES

(-) STSJC nº 127/2006 de 27 de abril, arrendamiento de edificios comerciales

sin local ni empleado con contrato laboral a jornada completa. No puede dotar la RIC.

(-) STSJC nº 222/2006 de 26 de septiembre, sociedad transparente que recibe alquileres sin cumplir los requisitos del art. 25.2. No puede dotar la RIC.

(-) STSJC nº 229/2006 de 28 de septiembre, sociedad que recibe alquileres sin cumplir con los requisitos del art. 25.2, añadiéndose que el administrador de la entidad no se admite como trabajador de la misma. No puede dotar la RIC.

(-) STSJC nº 238/2006 de 16 de octubre, sociedad que era transparente y dotó la RIC con alquileres, sin contar con los requisitos del art. 25.2, aunque posteriormente dejó de ser transparente. No puede dotar la RIC.

D) IMPORTANTES INNOVACIONES DE LA SALA DE LPGC DEL TSJC SOBRE QUÉ BIENES ESTÁN AFECTOS A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y QUÉ REQUISITOS HAN DE CUMPLIR LAS SOCIEDADES QUE REALIZAN ARRENDAMIENTOS JUNTO A OTRAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

(+) STSJC nº 319/2006 de 31 de marzo, arrendamiento de bienes inmuebles ejercida por una entidad sin los requisitos de local y empleado. La entidad alega que no son aplicables a las sociedades, sino a las personas físicas, pero el TSJC no entra en el fondo de la cuestión, sino que dice compartir la tesis del TEARC al respecto (que sí son aplicables los requisitos del art. 25.2 a las sociedades que reciben ingresos por arrendamiento), aunque con un importante "pero", ya que reconoce que existe un local y una persona para la actividad de alquileres, aunque ésta última no esté a jornada completa, ya que al no tener la actividad mucho volumen no es necesario que le dedique más horas.

(+) STSJC nº 820/2006 de 12 de julio de 2006, llega a la importante conclusión de que los bienes inmuebles destinados al arrendamiento están afectos a una actividad económica si han sido financiados con los beneficios obtenidos en los últimos 10 años, con independencia de que la entidad cumpla o no con los requisitos del art. 25.2.

(+) STSJC nº (-/2006) de 14 de julio, los requisitos del art. 25.2 no son aplicables a una sociedad que recibe ingresos por arrendamiento, pero que realiza una actividad económica independiente de los alquileres. Para considerar la actividad de arrendamiento como empresarial no hay que tener en cuenta un número mínimo de inmuebles alquilados, ya que supondría un agravio de los pequeños inversores frente a los grandes.

(+ -) STSJC nº 1087/2006 de 11 de diciembre. Las sociedades transparentes sí pueden dotar la RIC, pero en dicha actividad han de cumplir con los requisitos del art. 25.2, ya que no ejercen otra actividad económica.

(-) STSJC nº de 10 de noviembre. Los requisitos del art. 25.2 no son una presunción *iuris tantum,* sino *iuris et de iure.*

E) OTROS ASPECTOS DE LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO EN RELACIÓN CON LA RIC

(-) STSJC nº 538/2005 de 9 de diciembre, Sala de SCT, plantea si es apta para la materialización de la RIC la inversión en un inmueble arrendado a una persona física que era hija de los socios mayoritarios. Concluye que se produjo la vinculación impeditiva del disfrute de la RIC prevista en el apartado 5 del art. 27 y que además no se utilizaron los activos arrendados en el desarrollo de actividades empresariales, redundando sólo en beneficio particular de los socios, sin trascender, por tanto, al conjunto de la economía.

(-) STSJC nº 36/2006 de 12 de enero, Sala de LPGC, afirma categóricamente que "la claridad de la dicción legal no deja lugar a conjeturas: la vinculación con el arrendatario del bien en que se materializó la inversión impide disfrutar del régimen de la RIC". Para el ponente, el legislador ha establecido con el mandato del apartado 5 del art. 27 una especie de presunción *iuris et de iure* de que en los supuestos de entidades vinculadas se puede estar produciendo en realidad una transferencia de beneficios, *presunción con la que se podrá estar en desacuerdo, pero frente a la que nada se puede hacer*.

(+) DGT V0535-06 de 29 de marzo, arrendatario que tiene una opción de compra sobre el bien inmueble pregunta si dicho local es apto para la RIC. La DGT contesta dos posibilidades distintas: primera, que la adquisición de un local que ya venía siendo utilizado en régimen de alquiler no sirve como materialización; y segundo, que sin embargo, podría servir como materialización el local si no existen dudas razonables de que se fuera a ejecutar la opción de compra dentro de los cinco años. En ese caso, se entiende adquirido el bien en el momento de la celebración del contrato de arrendamiento, quedando supeditados sus efectos en relación con la RIC a que efectivamente se ejercite la opción de compra.

(+) DGT V2261-06 de 16 de noviembre, trata de uno de los clásicos contratos en que el proveedor arrienda una maquinaria al cliente y que éste, después del plazo del contrato, puede adquirirla, descontándose de su precio el 100% de los alquileres satisfechos. La DGT confirma su criterio de que si no existen dudas razonables de que se vaya a ejercitar la opción de compra se entenderá realizada la materialización en el momento de la celebración del contrato de arrendamiento, quedando condicionada con carácter resolutorio al ejercicio de la opción, pero añade ahora una matización que no por obvia ha de ser olvidada, siempre y cuando la maquinaria sea nueva, es decir, que el arrendador no la haya puesto en funcionamiento con anterioridad. Si así no fuera, la maquinaria se entendería como un activo fijo usado, teniéndose entonces que acreditar la mejora tecnológica.

(+ -) DGT nº V1020-06 de 31 de mayo plantea si un constructor puede alquilar 44 viviendas con opción de compra a partir del quinto año. La DGT no entra a examinar la posibilidad de que el arrendamiento pueda considerarse un negocio simulado y que en realidad pudiera existir una compraventa desde el principio, sino que la considera una operación económica lógica. Tendría entonces, a mi entender, que haber contestado que

los inmuebles afectos a la actividad empresarial de arrendamiento eran válidos para la materialización, ya que en el mejor de los casos se venderían después del quinto año, pero no antes. En lugar de ello confunde al lector, diciendo que deberán existir dudas razonables de que se vaya a ejercitar la opción de compra, ya que en caso contrario la operación ha de considerarse como una transmisión y no como un arrendamiento.

No entiendo este comentario final, ya que el consultante especifica claramente que la opción de compra se concede para adquirir el bien después del quinto año, periodo en que queda ya liberado de su afección a la RIC, ¿aún así hay que considerar la operación como una transmisión y no como un alquiler? Entiendo que no, ya que los comentarios de la Comisión en su Informe de 2000, que son los que transcribe la DGT en esta consulta, se hacen solo a efectos de la RIC, y pasado el quinto año, los bienes objeto de materialización ya no están afectos a dicho incentivo.

(+ -) RTEAC nº 3355/2003 de 13 de julio de 2006, trata de un contrato de arrendamiento de un hotel con opción de compra, en la que los auditores de la entidad estiman que no existen dudas razonables de que se vaya a ejercitar dicha opción al octavo mes (plazo de la misma), por lo que le dicen a la empresa que los ingresos por arrendamiento forman parte de la posterior operación de venta, recomendándole contabilizar los ingresos por arrendamiento como mayor importe de la venta. De esta forma, la venta se entiende producida en el mismo momento de la firma del contrato de arrendamiento. Sin embargo, la Inspección observa que si desglosa los ingresos de arrendamiento obtenidos en 1998 del beneficio de la posterior venta del hotel en 1999, los alquileres no son susceptibles de dotar la RIC por no existir una actividad empresarial. Esta discrepancia llega al TEAC, que con gran sutileza distingue entre dos figuras que son distintas, y que dan cierto sentido a la problemática de considerar el arrendamiento como la adquisición de un activo apto para la materialización de la RIC. Las dos figuran son: por un lado, el arrendamiento con opción de compra, esto es, cuando se pagan unas cuotas mensuales durante un período de tiempo y, al final, un importe que se fija para la realización de la opción de compra; por otro, el arrendamiento y la opción de compra, en que las cantidades pagadas en alquiler son a fondo perdido, si bien existe la posibilidad de adquirirlo en un precio determinado.

La conclusión final es que sólo puede activarse el bien objeto del arrendamiento cuando la opción de compra dependa de las cuotas del arrendamiento. En caso contrario, no podría activarse, aunque no existan dudas razonables de que se vaya a ejercitar la opción de compra.

IV. LAS COMUNIDADES DE BIENES Y COMUNIDADES DE AGUAS DE CANARIAS

Definitivamente, los rendimientos recibidos por los comuneros de las Comunidades de aguas son calificados como de capital mobiliario, sin que pueda dotarse la RIC con ellos. En el caso más sencillo de las comunidades de propietarios, siguen siendo los comuneros y no las comunidades quienes pueden

dotar la RIC. Sin embargo, el aspecto negativo que señalamos en este año es el incumplimiento que se produce cuando un empresario aporta su negocio, con la RIC dotada y sus materializaciones respectivas, a una comunidad de bienes.

(-) DGT V1453-06 de 11 de julio, considera que puede existir un incumplimiento del plazo de mantenimiento de las inversiones afectas si no han llegado a los cinco años preceptivos y se traspasan a una comunidad. Por otro lado afirma que la obligación de materializar las dotaciones pendientes no las puede asumir la comunidad de bienes, ya que es un titular diferente, sin que sea aplicable el régimen de las operaciones de reestructuración empresarial.

(-) RTEAC nº 327/2005 de 27 de julio de 2006, los rendimientos obtenidos por los comuneros titulares de una Comunidad de aguas constituyen rendimientos de capital mobiliario y no de una actividad económica, por lo que no pueden acogerse a la dotación de la RIC.

V. LA APLICACIÓN DE RESULTADOS Y RESERVAS Y LA DOTACIÓN DE LA RIC

Hay que reconocer que la mayoría de las dudas interpretativas que existían en relación a la aplicación de resultados y la RIC, con las dotaciones obligatorias a la reserva legal o la compensación contable de resultados negativos se han saldado a favor del criterio de la Administración. Así lo ha manifestado el TSJC en varias sentencias al respecto. En cambio, también hay que decir que tanto la DGT como el TEARC han puesto cierta cordura en interpretaciones administrativas anteriores en relación con la exclusión de ingresos, y las dotaciones a la reserva legal con beneficios no obtenidos en Canarias, adoptando un criterio mucho más racional y coherente con la norma.

A) LA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES CON RESULTADOS DEL EJERCICIO

(-) STSJC nº 267/2006 de 24 de marzo, para calcular la dotación de la RIC hay que restar de los beneficios obtenidos la compensación contable de resultados negativos efectuada.

(-) STSJC nº 338/2006 de 18 de marzo, llega a la misma conclusión que en las dos sentencias anteriores, pero añade un nuevo argumento, que del literal del apartado 2 del art. 27 se desprenden dos condiciones: que el límite cuantitativo máximo de la dotación es el 90% del beneficio no repartido; y que dicho beneficio no repartido sea destinado a dotar las reservas, excepto la legal. Cuando la entidad compensa pérdidas con el beneficio obtenido está cumpliendo la primera condición, pero no la segunda, que exige que todo el beneficio no destinado a la RIC se destine a otras reservas, lo que no se hace cuando se destina a compensar pérdidas.

B) LA DOTACIÓN DE LA RESERVA LEGAL

(-) RTEAC nº 717/2004, de 2 de febrero de 2006, la dotación obligatoria a la

reserva legal hay que restarla de los beneficios del ejercicio a la hora de calcular la dotación de la RIC, incluso si contablemente no se ha hecho.

(+) DGT V0155-06 de 25 de enero de 2006, las sociedades que realizan su actividad en Canarias y en el resto del territorio nacional, sólo han de restar la dotación a la reserva legal proporcional al beneficio obtenido en Canarias. Anteriormente mantenía la postura contraria (DGT nº 963-04).

(+) RTEARC nº 35/540/03 de 25 de noviembre de 2005, la Inspección había excluido del cálculo de la dotación de la RIC los ingresos financieros obtenidos por la entidad y, además, la dotación obligatoria a la reserva legal, que no había sido tenida en cuenta por la empresa. La liquidación efectuada por dicha Dependencia es errónea, ya que no tuvo en cuenta que la parte del beneficio que pretende eliminar puede aplicarse a la dotación de la reserva legal. Hay que evitar duplicidades en la exclusión de beneficios.

(-) RTEARC nº 35/01322/04 de 31 de enero de 2006, plantea el contribuyente exactamente la misma cuestión anterior de que los ingresos excluidos de la dotación de la RIC sirven también para dotar la reserva legal, por lo que no pueden excluirse ambos de dicho cálculo. El TEARC se olvida de resolver esta cuestión.

(+) RTEARC nº 35/1204/03 de 28 de abril de 2006, en la que una entidad ha recibido ingresos financieros que la Administración no ha considerado como aptos para la dotación de la RIC, pero que al mismo tiempo ha repartido dividendos y ha dotado la reserva legal. No se pueden excluir al mismo tiempo los ingresos financieros, los dividendos y la dotación a la reserva legal, porque con los primeros también se reparten o dotan los segundos. Hay que hacer un prorrateo.

C) EL TRASPASO DE RESERVAS VOLUNTARIAS AL CAPITAL SOCIAL COMO FACTOR A TENER EN CUENTA A LA HORA DE DOTAR LA RIC

(-) STSJC nº 100/2006 de 21 de marzo (Sala de SCT), se suscita la cuestión del traspaso de reservas voluntarias al capital social en el ejercicio 1998, que es considerado por la Inspección y el TEARC como un componente a restar de los beneficios del ejercicio a la hora de dotar la RIC. La entidad alega que con la ampliación de capital con cargo a reservas voluntarias no contradice la finalidad de la norma, ya que favorece la autofinanciación, haciendo la Administración una interpretación gramatical y opuesta a la norma. La ponente se olvida de resolver esta cuestión.

(-) STSJC nº 165/2006 de 14 de junio (Sala de SCT), se plantea de nuevo un incremento de capital social con cargo a reservas y la dotación de la RIC, sin que nada se diga sobre el cambio legislativo de diciembre de 2002, que sustituye la expresión "conjunto de las mismas", refiriéndose a las reservas, por la de "fondos propios", y considerando erróneamente que la RIC se está dotando con reservas, cuando no es verdad en este caso específico, ni es tampoco el núcleo del conflicto.

D) LA PRECEPTIVA DOTACIÓN DE LA RESERVA PARA ACCIONES PROPIAS

(-) RTEARC nº 38/2997/03 y 38/2845/03 y siguientes de 27 de abril de 2006, en la que la entidad recurrente había adquirido acciones propias, sin crear la reserva específica por no existir reservas de libre disposición, pero que a la hora de aplicar el beneficio del ejercicio dotó la RIC en vez de la reserva para acciones propias. Estima que la dotación de la RIC es incorrecta y que hay que restar en su cálculo la dotación obligatoria a la reserva para acciones propias, que junto a la dotación de la reserva legal debían considerarse como beneficio distribuido.

E) LA INCIDENCIA DEL REPARTO DE DIVIDENDOS EN LA RIC

(-) RTEAC nº 844-04 de 16 de marzo de 2006, el contribuyente alega que el reparto de dividendos que se realiza anualmente contra reservas en los años 1995 a 1998 proviene exclusivamente del resultado de 1994, año prescrito, y por tanto no hay que tenerlo en cuenta para disminuir la dotación de la RIC. No consigue probarlo suficientemente, por lo que disminuye el cálculo.

(+) DGT V0155-06 de 25 de enero de 2006, entidad que tenía varios establecimientos en territorio nacional, uno de ellos en Canarias, que pregunta si tenía que tener en cuenta a efectos del cálculo de la RIC la totalidad de los dividendos que se distribuyan por la entidad o solamente los que procedan de los beneficios obtenidos en Canarias. La DGT contesta que solamente los dividendos que procedan de Canarias.

VI. EL PLAZO DE LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO

Sabemos que ya en 2005 el TSJC opinó que sí existe un plazo para la entrada en funcionamiento, aunque la ley no lo señale, y que coincide con el plazo de materialización, pero ha sido en esta ocasión el TEAC el que ha interpretado con gran flexibilidad para el contribuyente la entrada en funcionamiento de los activos en los que se materializa la RIC, con el valor añadido en esta ocasión de que su criterio fue compartido por el propio TSJC. Hoy en día el criterio aplicable a la entrada en funcionamiento es mucho más flexible que en años anteriores.

A) EL TSJC Y EL PLAZO DE LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO

(-) STSJC nº 100/2006 de 21 de marzo, Sala de SCT, el plazo de la entrada en funcionamiento es el mismo que el de materialización, pero sin aportar mayor justificación.

(+) STSJC nº 319/2006 de 31 de marzo, Sala de LPGC. La RIC de 1995 fue invertida en la construcción de 3 pisos que entraron en funcionamiento fuera de plazo. Sin embargo, la actora aportó al Tribunal la resolución del TEAC de noviembre de 2005 y éste compartió su criterio con ciertas matizaciones: no lo aplica porque necesariamente lo comparta o le vincule, sino porque si el propio TEAC, en su condición de administración, llega a una interpretación más favorable al contribuyente, sería absurdo que el TSJC desestimara un recurso que la propia administración demandada considera que debe prosperar; y

que el criterio de complejidad a título de excepción del plazo de la entrada en funcionamiento estaba ya reconocido por el propio TSJC, aunque el TEAC va mucho más allá en su interpretación.

(+) STSJC nº 330/2006 de 31 de marzo, Sala de LPGC. Trata de la materialización de una dotación de 1995, que fue invertida en el capital social de una sociedad, que a su vez adquirió una parcela en 1998 destinada a la construcción de un hotel, que no estaba terminado en 2000. Considera que es una inversión compleja, por lo que no hay incumplimiento (hotel de Mogán).

(-) STSJC nº 432/2006 de 28 de abril, Sala de LPGC, desestima con lógica una materialización de la RIC de 1995 en un solar que se adquirió en diciembre de 1998, pero que en 2002 ni estaba construido ni en fase de construcción. La entidad alegó que el Ayuntamiento no le había concedido la licencia de construcción, pero el TSJC la desestimó, ya que se trataba de una compra a persona vinculada, por lo que se sabía perfectamente qué se compraba y que la normativa urbanística no iba a permitir su construcción.

(+) STSJC nº 648/2006 de 26 de mayo de 2006, Sala de LPGC, muestra también el nuevo criterio flexible del TSJC respecto a la entrada en funcionamiento. La RIC de 1995 se materializa en 1998 en participaciones de una sociedad que ya en junio de ese año compra una parcela y termina la nave industrial en septiembre de 2000. El plazo de la entrada en funcionamiento terminaba el 31 de diciembre de 1999, pero el TSJC estima que no hay incumplimiento porque no ha habido interrupción o demora debida al inversor. La causa principal del retraso en este caso concreto fue la resolución del contrato inicial de ejecución de la nave.

(-) STSJC nº 734/2006 de 23 de junio, Sala de LPGC, dotación de la RIC de 1995 que se materializa en diciembre de 1998 en una parcela para construir una nave destinada a la fabricación de materiales eléctricos, pero cuya ejecución se dilata más allá del plazo de materialización. La licencia municipal de construcción se obtiene en junio de 2000 y finalmente entra en funcionamiento en 2003. No considera que haya complejidad, por lo que hay incumplimiento.

(-) STSJC nº 809/2006 de 30 de junio, Sala de LPGC, la obra no se había terminado en el plazo de materialización, sino que la entidad dotó la RIC en 1995 e invirtió en un solar en 1998 y en una sola certificación de obras en diciembre de 1999, sin haberse concluido la nave industrial. El retraso es evidente y el ponente lo achaca no a la complejidad de la obra, que no existe, sino sencillamente a que el solar se compró con mucho retraso, por lo que la obra comenzó muy tarde.

B) LA FLEXIBLE INTERPRETACIÓN DEL TEAC SOBRE EL PLAZO DE LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO CUANDO NO EXISTEN INTERRUPCIONES NI DILACIONES EN LAS OBRAS

(+) RTEAC nº 17147/2003 de 25 de noviembre de 2005. Importante punto de inflexión (hotel de Agaete). En el periodo

de materialización se ha de producir, además, la incorporación de la inversión a la actividad empresarial, ya sea inmediatamente a su adquisición o dentro de un proceso ininterrumpido de actuaciones tendentes a tal fin. En esta última circunstancia, aunque tal incorporación se haya producido después del plazo legal de materialización, siempre y cuando se haya efectuado sin solución de continuidad ni interrupciones anómalas imputables al sujeto pasivo.

(+) RTEAC nº 7032/03 de 16 de febrero de 2006. Dotación de la RIC de 1995, que se materializa en 1998 en un solar para construir una nave, pero que no se finaliza hasta diciembre de 2000 (en el quinto año). Sin embargo, da como válida la materialización, ya que en los años 1998 y 1999 se realizaron actuaciones y gestiones encaminadas a dicha construcción: se liquidó la tasa municipal para la obtención de la licencia en diciembre de 1998, se pagaron facturas del arquitecto en enero de 1999, se encargó un estudio topográfico de la parcela en julio de 1999 y se presentó en ese mismo mes el proyecto en el Colegio de Arquitectos. En el año 2000 figuran en el expediente las certificaciones de obra de marzo, abril, mayo y julio, declarándose la escritura final de obra el 28 de diciembre de 2000. Finalmente, el Tribunal añade que sin que se reseñe interrupción alguna ni dilación anómala, el inmueble estaba en funcionamiento sin duda alguna a finales del año 2000.

C) LAS RESOLUCIONES DEL TEARC SOBRE LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO

(-) RTEARC nº 35/0012/03 de 31 de enero de 2006, rechaza con lógica la materialización de la RIC de 1996 en una nave industrial finalizada en ese año, pero que se construyó anteriormente, en el periodo 1989-1995.

(+) RTEARC nº 35/01322/04 de 31 de enero de 2006, se trata de la materialización indirecta de la RIC en participaciones en el capital de una sociedad que comenzó a construir un hotel, pero que al cuarto año de la dotación no estaba terminado. Argumenta que sí existe un plazo para la entrada en funcionamiento, coincidente con el plazo de materialización, y que solo puede alargarse en el caso de inversiones complejas. Precisamente por esta razón estima el recurso, ya que califica como compleja la construcción del hotel.

(-) RTEARC de 28 de febrero de 2006. Dotación de 1995 que se materializó en un solar con una casa antigua. La casa fue demolida, pero al 31 de diciembre de 1999 aún no se había construido la nueva. La entidad alega que adquirió dicha parcela para agregarla a unos apartamentos que ya explotaba turísticamente, pero que la intervención del Ayuntamiento (que tardó 16 meses en la autorización) y el poco previsible recurso posterior de la Cotomac en contra de la autorización impidieron que pudieran cumplirse los requisitos temporales de la RIC. El TEARC no entró a valorar la actuación de los organismos sino que, con allanamiento, la inversión proyectada no se llevó a cabo, desestimando la reclamación.

D) LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO DE LAS INVERSIONES COMPLEJAS

(-) STSJC nº 782/2005 de 30 de diciembre, Sala de LPGC, aborda la complejidad de la inversión, sin que admitiera que una materialización realizada fuera de plazo tuviese el carácter de compleja.

(+) STSJC nº 319/2006 de 31 de marzo, Sala de LPGC, comparte con matizaciones el criterio del TEAC de 25 de noviembre de 2005 al juzgar la materialización en 3 viviendas que se construían a través de una comunidad de bienes y que *merece ser calificada de proyecto de inversión complejo,* que comenzó a desarrollarse dentro de los tres años y se incorporó al proceso productivo sin interrupciones, aunque fuera de plazo.

(-) STSJC nº 734/2006 de 23 de junio, Sala de LPGC, vuelve a tratarse de la complejidad de la inversión, sin que el Tribunal estime que se de en la materialización de una parcela para construir una nave industrial, a pesar de las alegaciones del contribuyente. Sencillamente se comenzó el proyecto demasiado tarde, siendo imposible que pudiera terminarse en plazo.

(-) STSJC nº 844/2006 de 30 de junio, Sala de LPGC, considera que efectivamente es una obra compleja, pero que el retraso desde 1999 (la dotación de la RIC era de 1995) hasta el año 2004, en que entró en funcionamiento es excesivo, sin que la propia complejidad pueda justificarlo (hotel de Mogán).

(-) STSJC nº 165/2006 de 14 de junio, Sala de SCT. Habiéndose dotado la RIC en los ejercicios 1994 y 1995, la inversión se hace en un solar adquirido en escritura pública en 1998, en el que ha de demolerse la construcción antigua, y en la edificación de una nave industrial que se finaliza en 2002. La nave debió finalizarse en 1998 y no cuatro años más tarde, sin que la inversión se considere compleja.

(-) STSJC nº 774/2006 de 14 de julio, Sala de LPGC, plantea otro tema sobre la complejidad de la inversión. En la materialización de 1995 en la compra de un solar para construir apartamentos y locales comerciales destinados a la venta y alquiler surgen problemas judiciales, terminándose definitivamente en 2002, pero aún en 2004 no se habían alquilado los apartamentos por más problemas judiciales. Desestima el recurso porque a su juicio no se trata de una obra compleja, sin entrar a valorar las múltiples actuaciones judiciales en las que se había visto inmersa la empresa.

(+) RTEARC nº 35/1322/04 de 31 de enero de 2006, hay complejidad en las obras de un hotel de 4 estrellas, que había entrado en funcionamiento después de los cuatro años del plazo de materialización.

(+) DGT nº 200-06 de 1 de febrero. Repite el mismo planteamiento anterior, admitiendo que las obras de un nuevo hotel de 5 estrellas son una inversión compleja y, por tanto, la entrada en funcionamiento del mismo puede exceder del plazo de materialización.

VII. LA MATERIALIZACIÓN EN TERRENOS

Los terrenos siguen siendo válidos para la materialización de la RIC siempre que sean accesorios a su posterior edificación. La otra posibilidad para que puedan afectarse a la RIC es más difícil de justificar, la de que no se construyan, pero aporten una mejora tecnológica o una utilidad práctica novedosa a la empresa. Durante 2006 éste sigue siendo el criterio de la Administración y los Tribunales, especificándose en algún caso concreto cuál es su interpretación en situaciones más o menos conflictivas.

(-) STSJC nº 837/2006 de 7 de julio, Sala de LPGC, la inversión en un terreno montañoso de picón, que se utiliza por la empresa para su extracción y comercialización, no es apto para la RIC ya que es un activo usado y no se ha demostrado la mejora tecnológica. El terreno se deprecia por agotamiento.

(-) DGT V0690-06 de 11 de abril, deniega la posibilidad de que un terreno que se va a utilizar en una actividad económica, dedicándose concretamente a secadero de maderas, sea apto para la RIC, porque no es accesorio a una construcción.

(+) RTEARC nº 35/ de 28 de febrero de 2006, en que la inversión se realiza en una casa para su demolición, en definitiva, en un terreno. Después de analizar desde el punto de vista teórico si el terreno debe considerarse un bien nuevo o usado, deja esta discusión en un segundo plano para afirmar que debe tenerse en cuenta que en no pocas ocasiones el terreno se adquiere para posteriormente construir sobre él, de tal forma que el mismo pasa a un segundo plano y su adquisición, aun cuando necesaria, no deja de ser instrumental o funcional, y lo realmente importante es el producto inmobiliario resultante, nuevo. Esto es, que si el terreno se construye, pasa a considerarse como parte integrante de la nueva construcción, participando a efectos de la RIC en su calificación como activo fijo nuevo, pero cumpliendo una condición que no debe olvidarse: que la relevancia de la construcción ha de ser superior a la del terreno en el producto final.

(-) RTEARC nº 35/977/03 de 31 de marzo de 2006, no considera válida para la RIC la inversión en unas determinadas parcelas de un polígono industrial que no se habían construido en el plazo de materialización. La entidad alegó que en su día las adquirió como urbanizadas, pero que el Ayuntamiento había paralizado la urbanización, no disponiendo aún de accesos de agua y luz, por lo que no pudo construirlas. Concluye, creo que con razón, que las parcelas no habían sido utilizadas en la actividad económica, por lo que no eran aptas para la materialización de la RIC.

VIII. LA MATERIALIZACIÓN EN INMUEBLES Y SU RENOVACIÓN

No ha existido cambio de criterio reseñable en la materialización en inmuebles y en su renovación en 2006. La DGT puntualiza algunas cuestiones sin mayor importancia.

(+) DGT V0091-06 de 18 de enero. Es válida la reconversión de un complejo extrahotelero en que se había materializado la

RIC en un hotel dentro del plazo en que ha de permanecer en funcionamiento. La DGT no entiende del todo la consulta que se le hace, pero con toda lógica contesta que no hay incumplimiento, ya que las inversiones han de adaptarse a las nuevas expectativas de mercado.

(+ -) DGT V0363-06 de 2 de marzo. No se sabe exactamente qué es lo que contesta la DGT. Se trata de una entidad que quiere materializar la RIC en un apartamento nuevo que se lo va a alquilar a la entidad que explota turísticamente todo el edificio. En realidad, en mi opinión, la actividad empresarial la realiza el arrendatario, por lo que la DGT tendría que haber contestado sencillamente que no, sin embargo concluye diciendo que "deberá cumplir todos los requisitos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 27 antes transcritos y, en especial, que el inmueble nuevo destinado al arrendamiento sea utilizado y necesario para la actividad empresarial desarrollada por la consultante, en los términos indicados en esta contestación", con lo que nos quedamos sin saber si sirve o no la adquisición del apartamento para arrendar como materialización.

IX. LA MATERIALIZACIÓN EN INMUEBLES USADOS

La materialización en bienes del activo fijo usados es válida siempre que el contribuyente demuestre que su empresa obtiene con ellos una mejora tecnológica. Este concepto es de difícil aplicación fuera del sector industrial, por lo que la matización realizada por la DGT en 2005, de que los activos usados deben suponer una utilidad práctica novedosa para la empresa, aporta un importante valor añadido a la resolución de muchos casos en que se pretende materializar la RIC en bienes usados. Esta generosa interpretación de la DGT ha ido asentándose en el TEARC e incluso ha sido asumida por el TSJC, pero hemos de reconocer que también ha sido matizada negativamente por la DGT en varias ocasiones.

(-) DGT V0092-06 de 18 de enero, una entidad quiere materializar la RIC en la compra de un local comercial con 18 años de antigüedad, pero que no ha estado afecto a beneficio fiscal alguno. La DGT señala cada una de las condiciones que ha de cumplir la inversión en un bien usado para ser apto para la RIC, en concreto, para que se entienda que hay una mejora o nueva utilidad con su adquisición tiene que existir un avance técnico que permita una ventaja o la solución de un problema específico, sin que sea suficiente la simple expansión de la actividad. Como la empresa no aporta dato alguno al respecto en la consulta, la DGT no se pronuncia.

(-) DGT V0209-06 de 3 de febrero, trata de un planteamiento mejor formulado, el de una sociedad dedicada a la fabricación, desarrollo e implantación de soluciones avanzadas de software, así como a la venta, distribución, soporte e implantación de sistemas informáticos diversos, que por necesidades de espacio se plantea la adquisición de un local usado contiguo para destinarlo a almacén y taller. Añade la consultante que de esta forma se mejora la logística en la gestión de las garantías y se habilita un taller para desarrollar soluciones de integración: escáner, murales, lectores, etc. así como hacer pruebas con

equipos de telefonía IP, contribuyendo al avance de la investigación y desarrollo de determinadas aplicaciones informáticas que elabora la propia empresa.

A pesar de que el planteamiento creo que es correcto y de que parece existir una mejora tecnológica en la empresa, no tanto en la adquisición del local para almacén, sino en su utilización como taller y en los nuevos elementos que se incorporan al mismo para dar soluciones técnicas concretas, la DGT no opina igual, concluyendo que la entidad no ha acreditado suficientemente la mejora de carácter técnico.

(-) DGT V0417-06 de 8 de marzo. Sociedad que se dedica a la actividad clínica y quirúrgica en oftalmología, ejerciéndola en un local contiguo a otro, propiedad de una segunda entidad. Ambas sociedades colaboran en el ejercicio de la actividad, habiendo unido los dos locales para poder prestar el servicio a los pacientes, sin que se observe separación física entre los mismos, estando todas las secciones íntimamente comunicadas (telefonía, informática, aire acondicionado, suministro eléctrico y agua).

La DGT opina que en este caso concreto la empresa no ha informado si el local se ha beneficiado anteriormente de la RIC y que, además, la adquisición de un local que ya se utilizaba por la consultante no supone una mejora cualitativa, sino la simple expansión de la actividad.

(-) DGT V0517-06 de 28 de marzo, define la cualidad que ha de tener un bien inmueble usado para que sirva para la materialización: debe aportar una mejora para la empresa, es decir, una novedad o cambio de tipo cualitativo y de signo positivo, debiendo ser de carácter tecnológico. En el caso concreto de esta consulta, se deniega la materialización en una vivienda usada para destinarla al ejercicio profesional de un ingeniero agrónomo porque no supone un elemento que intervenga directamente en el desarrollo de la actividad propia del sujeto pasivo y, por tanto, no supone una mejora de carácter tecnológico en su actividad.

(-) DGT V0535-06 de 29 de marzo tampoco considera que sirva para la materialización de la RIC la inversión en un local que venía siendo explotado a título de arrendatario, aunque se hubiese firmado una opción a compra.

(+) DGT 239-06 de 9 de febrero. La consultante tiene proyectado la adquisición de un local comercial con una antigüedad de 18 años y cuyo titular actual es una persona física. Dicho local nunca fue utilizado y ha permanecido cerrado e inactivo, sin haberse puesto en funcionamiento, ya que no se encuentra en condiciones de utilización. Nunca se ha contratado, ni acometido, los suministros de electricidad y agua, y tampoco posee permiso de apertura ni de alta en el IAE, ni se ha beneficiado anteriormente del régimen de la RIC. Con estos ingredientes parece claro que el local no ha sido utilizado, y ya el TSJC en junio de 2004 había manifestado que un local podía ser nuevo, aunque se hubiese transmitido varias veces, siempre que no hubiese entrado en funcionamiento. La DGT comparte este criterio, pero lógicamente exige a la

consultante que pruebe en su momento las afirmaciones que realiza.

(-) DGT V2331-06 de 23 de noviembre. Se plantea la materialización en una nave usada en la que van a instalarse frigoríficos en los que guardar la carne que distribuye la entidad, que en muchas ocasiones tenía que ser almacenada en Gran Canaria por la ausencia de frigoríficos disponibles en Lanzarote y que, según el consultante, mejoran el servicio y la logística, ahorrando además costes y transportes. La DGT, en vez de contestar si la materialización es válida o no, responde que se trata de cuestiones de hecho y que por tanto para que sea válida ha de demostrarse que esta inversión supone una mejora para la empresa y que además esta mejora sea de carácter técnico. O sea, que nos quedamos como estábamos.

(-) RTEARC nº 35/976/03 de 31 de marzo de 2006, trata de la materialización en una nave industrial que se adquirió en 1999, pero que sus anteriores propietarios ejercieron en ella una actividad empresarial desde 1992 a 1996. Lógicamente se trata de una nave usada, y por tanto su adquirente ha de probar que se obtiene con ella una mejora tecnológica, cuestión que no demuestra, por lo que el Tribunal considera que no es apta para la RIC.

(-) RTEAC 7032/2003 de 16 de febrero de 2006, no admite la materialización en un inmueble usado, concretamente en un almacén, porque el contribuyente no acredita que suponga una mejora tecnológica para su empresa.

(-) STSJC nº 151/2006 de 24 de febrero, Sala LPGC, vuelve a reflejar el criterio de la DGT respecto a la mejora tecnológica exigible a una inversión en un inmueble usado (CV de 25-4-2001) y cómo este concepto puede concretarse en la práctica en que la inversión proporcione una "utilidad práctica que resulte novedosa". La entidad había adquirido con sus propios recursos una nave industrial usada, alegando el importante ahorro de costes financieros que había logrado, pero este criterio es desestimado por la Sala. Dicho ahorro no es razón para determinar la mejora tecnológica, ya que la mera rebaja de costes generales de una empresa no incide directamente en el coste de producción del bien, y para que un bien usado constituya mejora tecnológica debe suponer una disminución del coste variable, y no del coste fijo.

También argumentó el recurrente que se había producido un ahorro en el coste de la mano de obra de fabricación de determinadas puertas, pero sin acreditarlo suficientemente, por lo que no fue tenido en cuenta.

(-) STSJC nº 174/2006 de 17 de marzo, Sala LPGC, trata de la adquisición de un local usado por una entidad de imagen y comunicación, que lo dedica a las actividades de producción audiovisual. Según su criterio supone una mejora importante del servicio prestado al cliente, ya que ha aumentado la eficiencia y calidad en la producción de videos, agilizando la realización de "castings" y acortando los plazos de producción y entrega del producto terminado. En síntesis, el recurrente intenta probar que con la inversión en el local usado se ha producido una utilidad práctica novedosa para la empresa. Con estos

razonamientos, que compartimos, el recurso podría prosperar, pero el TSJC estima que los argumentos esgrimidos por el contribuyente son simples afirmaciones, que no han sido probadas en el expediente, por lo que no sirven para acreditar la mejora tecnológica.

(+) STSJC nº - /2006 de 17 de mayo, Sala LPGC, llega a otra conclusión bien diferente respecto a la materialización en bienes usados. No se trata en esta ocasión de bienes inmuebles, sino de elementos de transportes y maquinaria usados, pero los razonamientos esgrimidos en su resolución nos sirven también para aplicarlos a la adquisición de inmuebles. El contribuyente aportó a la Inspección y al TEARC un informe pericial de unos economistas en el que se concluía que dicha inversión había producido en la empresa una disminución de los costes y una mejora del servicio, limitándose la Administración tributaria a negarlo, pero sin motivar su negativa.

Las afirmaciones de la Inspección respecto a que la mejora tecnológica no ha sido acreditada y la del TEARC de que se trata de elementos de uso común normales en los que no se advierten características especiales, no contienen para el TSJC *un mínimo razonamiento exigible para desvirtuar el informe económico presentado por la entidad recurrente y en consecuencia incurren en una falta de motivación cuya consecuencia es que persistan las razones expuestas en el informe para asegurar que los bienes usados debatidos cumplen el condicionante legal expresado.*

(+) STSJC nº 837/2006 de 7 de julio, Sala de LPGC, concluye que hay mejora tecnológica en la adquisición de determinados elementos de transporte, concretamente un "bulldozer" y un camión usado que se utilizan para sacar picón de una montaña. El "bulldozer" sustituye a un tractor que tenía la pala más pequeña, y el camión traslada el picón de la cantera hasta las cribas, que antes se hacía manualmente. En ambas inversiones la empresa entiende que hay mejora tecnológica, ya que se reducen los costes de producción y se ofrece un mejor servicio al cliente, ya que el volumen de picón ofrecido se incrementa notablemente. No lo consideró así el TEARC. La empresa ofreció a la Sala que un técnico en minas certificase las afirmaciones antes señaladas en periodo de prueba, sin que lo considerase necesario. El TSJC estimó el recurso, considerando manifiesto que dichas inversiones suponen una mejora tecnológica para la empresa.

X. LOS REQUISITOS SUSTANCIALES DE LA RIC

Aún no se ha racionalizado el criterio de los requisitos de la RIC considerados como sustanciales. Tanto los tribunales administrativos como el TSJC siguen rechazando durante 2006 las dotaciones efectuadas por meros incumplimientos en las formalidades, estando a la espera aún de que la Sala de LPGC del TSJC se pronuncie sobre aspectos contables que a mi entender no tienen el tratamiento correcto en la Sala de SCT, que se ha pronunciado sobre ellos con especial dureza en 2005.

A) LA PRESENTACIÓN FUERA DE PLAZO DEL IS

(-) RTEAC nº 1448/2004 de 18 de mayo de 2006, llega a la conclusión de que no es suficiente que el IS se presente en plazo con la dotación, sino que además hace falta que la Junta haya aprobado con anterioridad la dotación de la RIC en la aplicación del resultado del ejercicio.

(-) RTEAC nº 4414/2004 de 29 de junio de 2006. La entidad había dotado la RIC en el año 2000, presentando el IS el 25 de octubre de 2001 y los libros de contabilidad al Registro Mercantil para su diligenciado el 5 de octubre. La Junta que aprobó la distribución del resultado se celebró el 31 de julio de 2001. La Inspección había rechazado la dotación por haberse presentado el IS fuera de plazo y no poder acreditarse que la dotación de la RIC se hizo en plazo. La entidad alegó que la Junta se convocó para el 29 de junio, pero al no asistir todos los socios y no constar la entrega de la convocatoria se fijó la nueva Junta para el 31 de julio, no siendo el plazo condición legal para la validez de los acuerdos.

El TEAC fue de la opinión de que al haberse presentado la declaración fuera de plazo y no poder acreditarse por ningún otro medio la dotación en plazo de la RIC, debía considerarse que no se reúnen los requisitos temporales necesarios para poder acogerse a la RIC.

B) LA PRESENTACIÓN COMPLEMENTARIA DEL IS CON UNA MAYOR DOTACIÓN

(+) RTEAC nº 2018/2002 de 2 de febrero de 2006, entidad que había dotado la RIC mediante acuerdo adoptado por la Junta dentro del plazo mercantil legal y además había presentado el IS con la dotación también en plazo, pero con posterioridad se dio cuenta de que el resultado contable no era el correcto, debido a un error en la valoración de la existencias. Por ello celebra una nueva Junta el 4 de septiembre de 1998 y aprueba unas nuevas cuentas con una diferente aplicación de resultados, aumentando el resultado contable y la dotación de la RIC en la misma cantidad, 300 millones de pesetas.

El TEAC señala que la motivación de la Inspección basada en que las cuentas no fueran aprobadas dentro de los seis primeros meses no es admisible ya que la ley mercantil permite la posibilidad de un nuevo acuerdo sustitutorio, surgiendo con dicho nuevo acuerdo la preceptiva obligación de presentar declaración tributaria rectificativa en base al nuevo acuerdo adoptado, y que de no ser válido el segundo acuerdo adoptado, tal y como argumenta la Inspección, tampoco lo sería el aumento del valor de existencias, por lo que sería contradictorio, partiendo de supuestos defectos formales del nuevo resultado, admitirlo no obstante a efectos exclusivamente del aumento del resultado contable y no de la aplicación del resultado.

(-) RTEAC nº 3776/2005 de 13 de julio de 2006. La entidad había presentado en plazo la declaración del IS con un resultado contable y una dotación de la RIC determinados, pero posteriormente se da cuenta de que el beneficio era superior, por lo que presenta una declaración complementaria con un mayor beneficio y una mayor dotación de la RIC. Hasta ahora las mismas premisas que en el caso anterior, pero con distinto desenlace, ya que el TEAC no admite la mayor dotación

de la RIC efectuada en la declaración complementaria, a pesar de reconocer que sí lo hizo en la resolución de 2 de febrero de 2006. Las causas de la denegación están relacionadas con la carga de la prueba, ya que el contribuyente no pudo demostrar —como lo hizo el anterior— que existió un acuerdo de Junta general aprobando el nuevo resultado y la nueva aplicación del mismo con la mayor dotación de la RIC, ni que esta Junta se celebró antes de la presentación de la declaración complementaria del IS. Tampoco figuraban las cuentas anuales presentadas en el Registro Mercantil, sino que se hizo posteriormente al comienzo de las actuaciones inspectoras, no pudiéndose demostrar el acuerdo de la Junta con el libro de actas, ya que éste había desaparecido.

XI. EL CESE EN LA ACTIVIDAD ECONÓMICA COMO CAUSA DE INCUMPLIMIENTO DEL PERÍDO DE MANTENIMIENTO

Especialmente graves me parecen las conclusiones a las que llega la DGT en 2006 en materia del cese en la actividad económica y el consiguiente incumplimiento del plazo de mantenimiento de 5 años de las inversiones en tres casos en concreto: en la aportación a comunidades de bienes de negocios individuales, en la jubilación, y en la muerte del empresario.

(-) DGT V2465-05 de 2 de diciembre de 2005, en la que se preguntan dos cuestiones. La posibilidad de constituir comunidades de bienes o compartir la titularidad de una farmacia con otra persona; y sobre la jubilación o muerte de un farmacéutico, concluyendo que en ambos casos hay incumplimiento de la normativa RIC, concretamente del plazo en que han de estar los bienes afectos a la RIC en funcionamiento. La contestación es de una rigurosidad extrema con el precepto legal, ya que interpreta que tanto en el caso de la jubilación del farmacéutico como en su fallecimiento se incumplen los preceptos aplicables a la RIC, bien por no materializarse las dotaciones pendientes en la misma empresa del contribuyente, o por no mantenerse las inversiones en funcionamiento durante cinco años. El consejo sí es evidente: ¡sólo hay que morirse una vez que todas las dotaciones de la RIC se hayan materializado y haya también transcurrido el plazo de los cinco años en funcionamiento!

(-) DGT V1453-06 de 11 de julio de 2006, llega a la conclusión de que con la redacción actual de la Ley hay incumplimiento de los preceptos de la RIC cuando se constituye una comunidad de bienes con un negocio de farmacia en la que se ha dotado la RIC y quedan cantidades pendientes de materializar o activos que aún no han cumplido el plazo de funcionamiento, ya que no es un supuesto equivalente a las operaciones de reestructuración empresarial contempladas en el art. 90 del TRLIS.

XII. EL RÉGIMEN DE FUSIONES Y ESCISIONES Y EL CUMPLIMIENTO DE LA RIC

En materia tan ardua y complicada como las operaciones de reestructuración empresarial vemos que siempre sale perjudicado el

empresario que ha dotado la RIC o mantiene inversiones afectas a la materialización. Por ello es conveniente analizar con detenimiento la casuística que se ha resuelto en este año por el TEARC y la DGT, algunas de ellas planteadas con gran criterio didáctico, lo que es de agradecer.

(-) RTEARC nº 35/809/03 de 30 de diciembre de 2005, analiza en profundidad el proceso de fusión por absorción en una entidad de dos sociedades que habían dotado la RIC, considerando dos incumplimientos: que en el balance y en la contabilidad de la sociedad absorbente no figuran las RICs de las sociedades absorbidas, sino que éstas han sido agrupadas en la reserva de fusión; y que en el ejercicio 1997 no tendrían que haber dotado la RIC las sociedades absorbidas, sino haber traspasado el resultado a la absorbente, quién sería la que podría dotar la RIC como consecuencia de la fecha de retroacción contable.

(+) DGT V0533-06 de 29 de marzo de 2006, en la que una sociedad que opera en Tenerife y en El Hierro, dedicada a la promoción inmobiliaria y al arrendamiento de inmuebles, se plantea un proceso de escisión total, segregando los negocios de cada una de las islas y atribuyéndoselos a dos sociedades. Respecto a las dotaciones de la RIC, cada una de las sociedades beneficiarias se compromete a materializarlas, y a la que se le adjudique algún bien afecto a la RIC, se compromete a mantenerlo en funcionamiento. La DGT afirma que la escisión puede beneficiarse del régimen especial, siempre que se cumpla la normativa mercantil y se opte por él, aceptando como motivo económico el que resulte más eficaz la gestión autónoma del negocio en cada isla. En cuanto al tema específico de la RIC, comenta la DGT que al producirse la escisión total, las sociedades beneficiarias se subrogan en todos los derechos y deberes tributarios, debiendo mantener la RIC de la sociedad escindida en sus balances y los activos en funcionamiento durante el plazo legal, así como cumplir la obligación de materializar las dotaciones que estuviesen pendiente de ello.

(+) DGT V1507-06 de 13 de julio de 2006, se pregunta sobre el proceso de escisión parcial y aportación de rama de actividad por una entidad que ha dotado la RIC. Respecto al mantenimiento de la RIC en el balance de la sociedad que la dotó distingue entre la aportación de rama de actividad, en cuyo caso sí deberá permanecer en el balance de la aportante, y la escisión parcial, en la que una parte del capital y de las reservas desaparecen, debiendo cubrir la información oportuna en la memoria.

La DGT realiza dos afirmaciones que personalmente me hubiera costado mucho efectuarlas. La primera, que cuando las reservas se transforman en capital o prima de emisión en el proceso de escisión hay, en principio, un incumplimiento de la normativa RIC, pero con criterio flexible interpreta que no ha de afectar negativamente a este incentivo, preocupándose la sociedad beneficiaria de incluir toda la información correspondiente a la RIC en la memoria; y la segunda, que la disminución de fondos propios que se produce como consecuencia de la escisión parcial no ha de afectar a la dotación de la RIC que se efectúe en ese ejercicio con los beneficios obtenidos.

XIII. LOS EFECTOS DE LA REGULARIZACIÓN DE LA RIC

El criterio sobre los efectos de la regularización de la RIC en el ejercicio en que se incumple su normativa va racionalizándose constantemente. Tanto la DGT como el TEARC y el propio TSJC han contribuido a ello durante 2006.

(+ -) DGT nº V2237-06 de 10 de noviembre, se plantean varias cuestiones, analizando aquí la más evidente: que en el año en que se produzca el incumplimiento hay que incrementar la base imponible con el importe de la dotación o con el importe parcialmente incumplido, mediante un ajuste extracontable positivo, debiendo además ingresarse los correspondientes intereses de demora.

(-) DGT nº V2237-06 de 10 de noviembre, el contribuyente quiso aprovechar aún más los efectos de la regularización, planteando una cuestión que técnicamente no es posible: que el mayor impuesto sobre beneficios que resulte en el año de la regularización no afecte al cálculo de la dotación de la RIC de ese ejercicio.

(+) RTEARC nº 35/185/03 de 30 de diciembre de 2005, RTEARC de 28 de febrero de 2006 y RTEARC nº 35/976/03 de 31 de marzo de 2006. Todas resuelven la misma cuestión, la regularización de la RIC en un año no ha de afectar al cálculo de la dotación de ese año, con mínimas variantes: al regularizarse la RIC de 1996 en 2000 no se genera una diferencia permanente en este último año, o lo que es lo mismo, la regularización de la RIC de 1996 no afecta al cálculo de la dotación de 2000.

(+) STSJC nº 1.188 de 24 de noviembre (Sala de LPGC), si la Inspección afirma correctamente que la sociedad no podía dotar la RIC ya prescrita, no puede al mismo tiempo aducir que se ha incumplido la obligación de materialización de dicha dotación.

XIV. LOS INTERESES DE DEMORA EN LA REGULARIZACIÓN DE LA RIC

Afortunadamente, durante 2006 se ha consolidado el criterio que personalmente mantenía de que no pueden aplicarse intereses de demora sobre intereses de demora en la regularización de la RIC. En otra de las cuestiones polémicas, la liquidación de intereses de demora en el ejercicio de la regularización cuando la cuota resultante es cero por motivo de la compensación de bases imponibles negativas, el TSJC comparte también el criterio que la Administración y quién escribe manteníamos, que no es otro que la procedencia de la liquidación de interese de demora, pero es ahora el TEAC el que sorprendentemente dice que no hay que liquidarlos. Es solo una resolución, pero habrá que estar atentos por si se consolida ese criterio.

A) EL TEAC PONE PUNTO Y FINAL A LA PRÁCTICA ADMINISTRATIVA DE LIQUIDAR INTERESES DE DEMORA SOBRE INTERESES DE DEMORA EN LA REGULARIZACIÓN DE LA RIC

(+) RTEARC nº 35/976 y 977/2003 de 31 de marzo de 2006, cambia de criterio

respecto a la extraña conversión de la Inspección de los intereses de demora en cuota tributaria en el ejercicio de la regularización de la RIC para volver a girar intereses de demora hasta el día del acta, aceptando el criterio manifestado por el TEAC, que considera consolidado en esta cuestión específica.

B) LOS INTERESES DE DEMORA CUANDO LA CUOTA DEL EJERCICIO DE REGULARIZACIÓN DE LA RIC ES CERO DEBIDO A LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

(-) RTEARC nº 35/12/2003 de 31 de enero de 2006 aborda de nuevo esta cuestión, en la que la entidad alega que la cuota del ejercicio de la regularización de la RIC es cero por la compensación de bases imponibles negativas, por lo que no han de girarse intereses de demora; y que, además, no se deriva un perjuicio económico para Hacienda, ya que en el ejercicio en que dotó la RIC también habría podido compensar pérdidas en vez de dotar la RIC. El TEARC insiste en su razonamiento de siempre, reconociendo la ingeniosidad de la alegación adicional, pero sin aceptarla, ya que en definitiva el contribuyente planteaba un ejercicio teórico de algo que podía haber sucedido, pero que al final no sucedió.

(+) RTEAC nº 4414/2004 de 29 de junio de 2006 concluye, sorprendentemente, que como en el ejercicio en que se regulariza resulta una cuota cero, como consecuencia de la compensación de bases negativas, no hay base para el cálculo de intereses de demora y no debe incluirse cantidad alguna en concepto de intereses. Este criterio rompe totalmente con el que mantiene la Administración al respecto (y el mío propio), por lo que debemos esperar a ver si se consolida o no.

(-) STSJC nº 397/2006 de 21 de abril, Sala LPGC. La entidad alega que no corresponde la liquidación e ingreso de los intereses de demora porque en el ejercicio de la regularización la cuota resultante es cero, debido a que se compensaban resultados negativos de ejercicios anteriores, pero el TSJC no le da la razón, ya que los intereses de demora, por su naturaleza compensatoria, han de girarse desde el último día voluntario de presentación del IS con la dotación de la RIC que se regulariza hasta el momento de la regularización, ya que durante tales periodos las cantidades correspondientes no estuvieron a disposición de la Administración tributaria sino de la recurrente, por lo que la repetida finalidad de resarcimiento no se consigue sino a través de dicha liquidación de intereses de demora sobre el periodo expresado.

XV. LA IMPUTACIÓN DE LOS BENEFICIOS DE LAS SOCIEDADES DE MERA TENENCIA A LOS SOCIOS EN EL EXTINTO RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

En materia tan sorprendente e irracional como la imputación de beneficios a los socios en el régimen de transparencia fiscal, la regularización de la RIC ha ocasionado más de un disgusto a los participes en sociedades calificadas como transparentes. El proceso de imputación de las dotaciones excluidas reali-

zado por la Administración ha merecido la aprobación del TSJC en 2006.

(-) STSJC nº 525/2005 de 2 de diciembre, Sala SCT, se ocupa una vez más de las imputaciones a los socios por el régimen de transparencia fiscal de las regularizaciones de las dotaciones de la RIC a sociedades calificadas como de mera tenencia de bienes. En esta ocasión, un socio alegó falta de notificación de la puesta de manifiesto del expediente administrativo a la entidad, produciendo indefensión y vulnerando el art. 24 de la CE, al basarse el TEARC en la resolución dictada en la reclamación de dicha entidad para desestimar la reclamación del socio. Además, existía un recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad y pendiente de resolución en el TSJC. En el ínterin, el TSJC resolvió el recurso pendiente de la sociedad, eliminando las dotaciones efectuadas a la RIC, ya que la actividad desarrollada por la mencionada sociedad era la gestión de su patrimonio financiero e inmobiliario, sin contar para ello con especial organización empresarial. Al desestimar las pretensiones de la sociedad también lo hizo con las del socio, basado en el razonamiento que hemos visto en las anteriores sentencias de que la imputación en el régimen de transparencia fiscal estaba en función directa a las liquidaciones efectuadas a la sociedad.

(-) STSJC nº 99/2006 de 21 de marzo, Sala de SCT, en la que otro socio recurre las liquidaciones practicadas en sus declaraciones del IRPF por las imputaciones en régimen de transparencia fiscal de la base imponible de la sociedad. Los argumentos y el resultado fueron los mismos que en la sentencia anterior, ya que había sido *resuelto por sentencia firme que al constituir cosa juzgada, no pueden ser reproducidos en este recurso*.

(-) STSJC nº 412/2006 de 21 de abril, Sala de LPGC, cambia el criterio anterior, en el sentido de que las liquidaciones propuestas por la Administración a los socios por imputaciones del régimen de transparencia fiscal no tienen por qué esperar a que las actas incoadas a la sociedad sean firmes, con independencia de que si la sociedad ganase los recursos interpuestos se anulen las liquidaciones a los socios.

(-) STSJC nº 806/2006 de 30 de junio, Sala de LPGC, desestima el recurso de un socio que recurrió al TSJC el hecho de que no se le habían notificado las actuaciones de inspección llevadas a cabo a la sociedad. Se basa en que según el Reglamento de la Inspección las actuaciones se entenderán con la propia sociedad, aunque las rentas se atribuyan al socio.

(+) DGT V0933-06 de 16 de mayo, una sociedad transparente de profesionales se acogió a la dotación de la RIC en el ejercicio 2000, imputando la base imponible disminuida a sus socios en el ejercicio 2001. En 2004 incumple con el plazo de materialización, al no invertir la dotación de 2000, no estando ya vigente el régimen de transparencia fiscal, preguntando la forma de regularizar la dotación de la RIC incumplida. La DGT contesta, lógicamente, que quién ha de ajustar su base imponible en la declaración del IS de 2004 es la sociedad y no los socios.

XVI. LA COMPATIBILIDAD DE LA RIC CON OTROS INCENTIVOS FISCALES Y EL REORDENAMIENTO DE LOS MISMOS A POSTERIORI

Durante 2006 se han producido algunos pronunciamientos más que notables en materia de la incompatibilidad de la RIC con otros incentivos fiscales, incluso ilustrando al contribuyente de opciones más ventajosas en la aplicación de dichos incentivos. También es digno de mención el cambio radical que realiza el TSJC en materia de reordenamiento de beneficios fiscales, que el TEARC sólo admitía si expresamente se había solicitado en el procedimiento de inspección. Cambio que especialmente me satisface, ya que afirmaba desde hace tiempo que la reordenación era un derecho del contribuyente y como tal tenía que ser consignado por la Inspección en las actas incoadas.

(+) DGT V2199-06 de 2 de noviembre, plantea la inversión en un terreno y su construcción, que quedarán afectos a una actividad empresarial. Como la inversión excede de la dotación efectuada a la RIC, la entidad consulta si el exceso puede acogerse a la deducción por inversiones. La DGT contesta que sí, pero matiza adecuadamente una importante cuestión: que la inversión en terreno no puede acogerse a la deducción por inversiones, pero sí a la RIC, aconsejando entonces que la inversión en terreno quedase afectada completamente a la RIC, y que sólo a la parte de la construcción que no se afecte a la misma se le aplique la deducción por inversiones, ¡Efectivamente, esa es la forma de minimizar la imposición! Esta consulta es una muestra más del criterio tan sensible que sigue la DGT en relación con la RIC.

(-) DGT V0155-06 de 25 de enero, la deducción por inversiones medioambientales está comprendida en la expresión deducción por inversiones, que abarcaba en el art. 26 de la LIS de 1978 a la totalidad de las deducciones aplicables a la inversión, y que se corresponde con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades en la nueva LIS, entre las que se incluye la deducción por inversiones medioambientales establecida en el artículo 39 del mismo. Por tanto esta deducción y la RIC son incompatibles.

(+) DGT V0848-06 de 5 de mayo. Como las leyes vigentes no lo prohíben, la RIC y la libertad de amortizaciones son compatibles. Además explica todos los requisitos aplicables a la libertad de amortizaciones y el importe por el que puede deducirse en función de la creación de empleo generada.

(+) STSJC nº 181/06 de 29 de junio, Sala de SCT, plantea en primer lugar si la bonificación a la exportación (una de las modalidades iniciales de la actual bonificación a la producción fue ésta, que bonificaba solamente a la exportación, hasta que hubo que cambiarla por las directrices europeas) y la RIC son compatibles, y en segundo lugar cómo han de calcularse ambos incentivos, quedando claro que sí, pero que hay que aplicar primero la RIC y luego la bonificación del 50% sobre el tipo de gravamen reducido resultante.

EL REORDENAMIENTO DE LOS BENEFICIOS FISCALES APLICABLES AL CONTRIBUYENTE

(-) RTEARC nº 35/12/03 de 31 de enero de 2006, entidad que invierte la dotación de la RIC de 1996 en una nave finalizada en ese año, pero construida entre 1989 y 1995, por lo que la Inspección rechazó la materialización (había invertido antes de generar los beneficios con los que se dotó la RIC). El contribuyente solicitó entonces la aplicación de la deducción por inversiones, pero el TEARC la rechazó porque ese incentivo se aplica solamente en el año de la inversión y así no lo hizo el contribuyente.

(-) RTEARC nº 35/2362/03 de 31 de enero de 2006, aborda la reordenación de otros incentivos fiscales, en este caso, de la bonificación del 95% de la cuota (vacaciones fiscales de la disposición adicional quinta de la Ley 19/1994) y la RIC. La entidad se había acogido a las vacaciones fiscales, pero la Inspección no se lo admitió, solicitando entonces el contribuyente acogerse a la dotación de la RIC. El TEARC consideró que no tenía derecho a la dotación porque no se habían cumplido en su momento los requisitos sustantivos de la RIC, concretamente los de aprobación en Junta, dotación y contabilización.

(-) RTEARC nº 35/1055/03 de 31 de marzo de 2006, la entidad se había acogido a la bonificación del 95% de la cuota conocida como "vacaciones fiscales", pero previendo las dificultades que podría tener a la hora de la Inspección, dadas las dudas interpretativas existentes, acordó en la Junta General de la aprobación de las cuentas anuales acogerse subsidiariamente a la dotación de la RIC. Es decir, si la Administración rechazaba la bonificación del 95%, la entidad se acogía entonces a la RIC, disminuyendo su base imponible en la dotación aprobada. Así lo hizo constar en el libro de actas, en las cuentas anuales y en la contabilidad, creando una Reserva por importe de 20.622.332 pts. con cargo a la aplicación del resultado.

A pesar de haber tomado la entidad todas estas medidas precautorias, el TEARC rechazó que pudiera acogerse a la RIC, argumentando principalmente que lo contabilizado no respondía a la realidad de lo acordado, y que no reflejaba la imagen fiel de la empresa. Otro de los argumentos de la desestimación fue que la entidad no había calculado y contabilizado adecuadamente la imposición sobre el beneficio, que sería diferente en el caso de aplicar la bonificación y en el caso de la RIC.

(+) TEARC nº 35/1204/03 de 28 de abril de 2006, que sin ser de reordenamiento de incentivos fiscales tratamos aquí, ya que aborda la regularización de la deducción por inversiones en una inspección parcial de la RIC. El contribuyente alega ante el TEARC que el inspector se extralimitó en sus funciones, ya que se trataba de una inspección parcial de la RIC, sin que pudiera regularizar también la deducción por inversiones. Así también lo estimó el TEARC, ya que dicho concepto no estaba incluido en la citación de inicio de las actuaciones inspectoras.

(+) TSJC nº 36/2006 de 12 de enero, Sala de LPGC, una entidad había dotado la RIC y la había materializado en un local

comercial que había arrendado a una entidad vinculada. Ante el rechazo por parte de la Inspección de la materialización, la empresa no alegó en el expediente inspector la posibilidad de acogerse a la deducción por inversiones por la compra del local, pero sí lo hizo en el recurso económico administrativo posterior. El TEARC desestimó sus pretensiones porque eran ajenas a su función, ya que no se discutió en la vía administrativa, pero el TSJC opinó lo contrario, que no por ello perdía el contribuyente su derecho a la aplicación de la deducción por inversiones, y que además la Inspección debió tenerlo en cuenta, si se daban las condiciones para su aplicación, ya que la tesis contraria *implica entronizar el enriquecimiento injusto en el ámbito tributario al socaire de formalidades carentes de sano fundamento.*

XVII. LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA Y LA RIC

La aplicación de la deducción por dividendos a la cuota resultante de una base imponible en la que se han integrado dichos dividendos, pero se han minimizado con la reducción de la dotación de la RIC es analizada por el TEAR, llegando a duras conclusiones. Por su parte, la DGT aborda la cuestión de qué ocurre cuando el beneficio recibido en forma de dividendo ha tributado a tipos minorados por la dotación efectuada a la RIC por la entidad que los reparte.

(+) DGT nº 199/06 de 1 de febrero, se abordan dos cuestiones relativas a los dividendos, una de ellas si puede dotarse la RIC con los dividendos recibidos, que se contesta negativamente; y la otra, que si afecta a la deducción por doble imposición el hecho de que la sociedad que reparte los dividendos se hubiese acogido a la RIC con esos beneficios. La DGT interpreta que no afecta a la aplicación de la deducción por doble imposición interna el hecho de que la entidad que reparta los dividendos se haya acogido a la RIC con esos beneficios, por lo que la duda, en principio, parece solucionada. Añade, además, que sin perjuicio de los efectos de ese dividendo en la RIC de la sociedad que lo efectúa, pero esta nueva cuestión no ha de preocuparnos, ya que todos sabemos que, efectivamente, la distribución de dividendos afecta al cálculo de la dotación de la RIC de la empresa que los reparte.

(-) TEARC nº 38/2393/03 de 29 de marzo de 2006, la RIC y la deducción por doble imposición no son compatibles. El beneficio de la entidad recurrente estaba formado por dividendos recibidos, dotando con ellos la RIC y acogiéndose además a la deducción por doble imposición. Como no había cuota suficiente para aplicar la deducción, la entidad la consignó en la declaración del IS para deducirla en años siguientes. La Inspección regularizó las dotaciones de la RIC porque, a su criterio, los ingresos por dividendos no eran susceptibles de dicha dotación, compensando entonces de la cuota resultante las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar. Hasta ahora toda la actuación la podemos considerar "normal" para el criterio que está aplicando la Administración a los dividendos y la RIC; pero la sorpresa surge al sancionar al contribuyente por acogerse al mismo tiempo a la RIC y a la deducción por doble imposición, ya que en opinión del TEARC si los rendimien-

tos por dividendos eran reducidos por la RIC, la tributación efectiva de ellos era casi nula, por lo que no correspondería entonces la aplicación de la deducción por doble imposición interna.

XVIII. CONCLUSIONES

Abordamos finalmente las principales conclusiones que podemos extraer en el análisis efectuado en cada uno de los apartados anteriores:

1. Respecto a los resultados extraordinarios el TSJC corrige el criterio de la Administración, señalando dos vías para considerar que son aptos para dotar la RIC: la de que los bienes enajenados hayan sido adquiridos con los beneficios de los últimos 10 años, o sencillamente, que hayan sido adquiridos con fondos empresariales.

2. Respecto a los resultados obtenidos en la venta de activos financieros no se pronuncia aún el TSJC con tanta contundencia, pero ya se atisba que si se demuestra que el porcentaje de participación es superior al 5% y se detenta para influir en la gestión de la participada, serán válidos para la dotación.

3. Respecto a la actividad de alquileres hay que destacar que los requisitos del art. 25.2 no son exigibles a una entidad que realice una actividad económica con independencia de la de alquileres, que no hace falta un número mínimo de fincas para que se considere una actividad económica, y que dichos requisitos no suponen una presunción *iuris tantum*, sino que se cumplen o no.

4. En materia de aplicación de resultados, definitivamente la compensación contable de resultados negativos con los resultados del ejercicio afectan al cálculo de la RIC. Tanto los dividendos repartidos como la dotación a la reserva legal que le afectan son los procedentes de beneficios obtenidos en Canarias, no fuera de Canarias. Finalmente, la prelación que establece la legislación mercantil es imperativa frente a otras opciones fiscales del contribuyente.

5. El plazo de entrada en funcionamiento coincide con el de materialización, pero no existe incumplimiento cuando tal incorporación se haya producido después del plazo legal de materialización, siempre y cuando se haya efectuado sin solución de continuidad ni interrupciones anómalas imputables al sujeto pasivo. El criterio inicial del TEAC ha sido ratificado posteriormente por el TSJC.

6. La materialización en terrenos es válida siempre que sean accesorios a la edificación, esto es, que se construyan y entren en funcionamiento en el plazo de materialización.

7. La aportación de una utilidad práctica novedosa en la adquisición de bienes usados dulcifica el criterio de la mejora tecnológica.

8. La DGT considera que hay incumplimiento de la normativa RIC en los casos de aportación de un negocio individual a una comunidad de bienes, jubilación e incluso, fallecimiento del empresario, siempre que hayan dotaciones sin materializar o materializaciones en periodo de obligado mantenimiento.

9. Hay que prestar especial atención a los procesos de fusión con dotaciones RIC en las sociedades absorbidas, y a la fecha de retroacción contable, ya que con los beneficios de ese periodo es la absorbente y no la absorbida quien puede dotar la RIC.

10. En la regularización de la RIC queda claro que el ejercicio en que se realiza no se ve afectado en el cálculo de una nueva dotación, y que no procede liquidar intereses de demora sobre intereses de demora. Sin embargo, el propio TEAC siembra la confusión en un tema que creíamos resuelto: el de la liquidación de intereses de demora en el ejercicio de la regularización con cuota cero por compensación de bases imponibles negativas, diciendo ahora que no proceden, y finalmente,

11. El reordenamiento de los beneficios fiscales aplicables es un derecho del contribuyente, que no se pierde por no exigirlo en el proceso inspector.