ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE EL DESARROLLO REGLAMENTARIO DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY DEL 19/94 DEL REF DE CANARIAS

Antonio Viñuela Llanos

Socio de Garrigues Canarias

Después de casi 13 años de aplicación, diversas reformas legislativas, la última de enorme calado, un número ingente y creciente de resoluciones de la DGT, una litigiosidad que casi colapsa los tribunales económico-administrativos, parece que los operadores jurídicos y empresariales van a poder disponer, esta vez sí, de un desarrollo reglamentario de la nueva redacción del artículo 27 de la Ley del REF.

No es momento ya de recodar qué útil hubiera resultado contar con dicho desarrollo precisamente para evitar la mencionada litigiosidad, en lugar de sufrir el desarrollo reglamentario de "facto" que supuso el Informe de la Comisión de la RIC de diciembre de 2000 y la posterior labor de la DGT con su continua y no siempre ordenada y congruente labor de desarrollo de la correspondiente doctrina administrativa.

Lo cierto es que el propio Gobierno, a través de su Ministro de Economía y Hacienda, esta vez sí, ha asumido el compromiso público de aprobar en estos meses el reglamento que desarrolle los artículos 25 y 27 de la Ley del REF según su nueva redacción vigente desde 31 de diciembre de 2006, aprobados mediante el RDL 12/2006, y ello debe considerarse sin duda una buena noticia. Lo es porque contribuirá a solventar, esperemos, siquiera parcialmente, el escenario de inseguridad jurídica en que se ha movido la aplicación del REF de Canarias en los últimos años, que la propia Exposición de Motivos del RDL 12/2006 reconoce al mencionar que en el mismo "*se establecen reglas más precisas dirigidas a ofrecer mayor seguridad jurídica*". Es de agradecer que tanto el legislador como quien dispone de la potestad reglamentaria se hayan convencido, después de tantos años, de que la aplicación de este incentivo fiscal tan intenso y de tal efecto en el tejido económico y empresarial canario no puede verse sometido a ese ahora reconocido, aunque tarde, escenario de inseguridad jurídica.

Dicho lo anterior, y dentro de este proceso abierto de reflexión pública, me gustaría aportar algunas reflexiones generales sobre el proceso ante el que son encontramos. No pretendo ser exhaustivo, ni mucho menos alcanzar todas y cada una de las cuestiones que, en correcta técnica reglamentaria, deberán afrontarse en el texto futuro, sino

solo contribuir al debate con algunas cuestiones que considero básicas:

1. Se trata de un proceso de desarrollo reglamentario del texto de la Ley. Detrás de afirmación tan obvia, entiendo que hay que evitar la tradicional tendencia de legislar con los reglamentos de desarrollo o, peor aun, como ha ocurrido en la aplicación de la RIC, con la labor de creación de doctrina administrativa a través de la emisión de consultas por la DGT o con la publicación del Informe de la Comisión. Ello implica, entre otras cosas, que la labor de aclaración de los numerosos conceptos jurídicos (alguno indeterminado) contenidos en la Ley no debería llevarse a acabo mediante la inclusión de nuevas definiciones o requisitos en aquellos supuestos en el dichos conceptos ya estén definidos por Ley fiscal: pongamos como ejemplo la definición de establecimiento, concepto clave sobre el que se gira aplicación del nuevo texto legal. Está ampliamente desarrollado ya en la norma fiscal y de forma clara y precisa concretamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes, según la cual "se *entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses".*

Evitemos pues la tentación de introducir nuevas definiciones en relación con lo que ya está definido y así evitaremos la tentación, todavía peor y no descartable vistos los antecedentes de la aplicación de este incentivo, de aprovechar el camino para crear definiciones más restrictivas en relación a la RIC que las que ya existen en la legislación tributaria.

2. No puede olvidarse que gran parte de líneas básicas de la nueva norma legal están definidas en la normativa comunitaria, y concretamente en las nuevas Directrices de Ayudas de Estado. Ello implica que, necesariamente, cualquier desarrollo reglamentario de esta Ley tiene que basarse e informarse en los principios, conceptos, y finalidad de las mismas. Pongamos un ejemplo: las limitaciones a la materialización de la RIC en el caso de entidades cuya actividad principal sea la prestación de determinados servicios intragrupo: esa limitación legal no hace sino reproducir la obligación contenida en las Directrices de que en el caso de entidades dedicadas fundamentalmente a la prestación de servicios de apoyo a la gestión (actividades contenidas en determinados códigos NACE contenidos expresamente en las citadas directrices) solo puedan disfrutar de ayudas si éstas se destinan a inversiones iniciales. He de reconocer que temo que la cierta falta de concreción con la que se ha recogido esta limitación en el texto legal (al no hacer mención en expresa a ese tipo de servicios) sirva de justificación para no

incluir, como se debería, las matizaciones correspondientes en el texto reglamentario, con el resultado, contrario al contenido de las directrices, de que toda entidad que preste principalmente servicios intragrupo, sea cual sea naturaleza, quede obligada a hacer exclusivamente inversiones que se consideren inversión inicial.

Igual reflexión debe hacerse en lo que respecta a la concreción de otros conceptos básicos tales como inversión inicial, creación o ampliación de establecimiento, transformación sustancial del proceso de producción, etc.

3. La nueva normativa de la RIC es, en general, más restrictiva que la anterior, tanto por las exigencias impuestas por la normativa comunitaria como por las decisiones de política fiscal que el legislador ha llevado a la misma (por ejemplo las restricciones en la materialización de la RIC en el sector inmobiliario). Dicho esto sería deseable que el desarrollo reglamentario se utilizase exclusivamente como instrumento de aclaración y desarrollo de la aplicación del texto legal, y no sea aprovechado para restringir, aun más, el ámbito de aplicación de la RIC, como ha ocurrido, sin ir más lejos, con la actuación de la DGT en los últimos años. Ello debería implicar que:

- El reglamento no debe usarse para incluir nuevos requisitos o condiciones que hagan aun más restrictivo el uso y aplicación de este inventivo fiscal: téngase especial precaución a la hora de desarrollar los conceptos arriba mencionados como ya que de forma involuntaria (o "voluntaria") puede producirse el efecto práctico de restringir de forma efectiva el ámbito de aplicación del incentivo más allá de la Ley. No parece descabellado plantear estas cautelas teniendo en cuenta el precedente que constituye el informe de la Comisión de diciembre de 2000.

- Será en todo caso necesario que se delimiten y concreten algunos conceptos que resultan básicos en la aplicación futura de este incentivo. Son algunos conceptos que junto con los citados en el punto anterior, podríamos denominar "troncales" y de cuyo desarrollo razonable y sobre todo, acorde con las circunstancias de la economía real en Canarias, depende sin duda la efectividad, dentro de la legalidad, de la aplicación de la RIC según su finalidad. Nos estamos refiriendo, a modo de ejemplo y sin ánimo de ser exhaustivo, a cuestiones tales como:

i. La delimitación del concepto de "zonas comerciales". Además el concepto de inversión inicial afecta a las "zonas comerciales" no debe limitarse exclusivamente a actividades comerciales sino a las actividades empresariales desarrolladas en las "zonas comerciales". En todo caso, las actividades de prestación de servicios complementarias a la actividad comercial, deberían incluirse.
ii. La definición de rehabilitación con relación a las actividades turísticas, elemento fundamental si efectivamente se pretende que la RIC sirva de instrumento de renovación de la plata alojativa turística.

iii. Inversión en creación de empleo: reconocimiento de aquellos supuestos en los que la contratación ligada a la inversión inicial se realiza antes de la entrada en funcionamiento de los bienes para la formación del personal u otras circunstancias, de modo que los períodos de formación o de contrato en prueba de la plantilla no pueda computarse como incremento neto a efectos del cómputo establecido en la norma. Aclaración respecto de los supuestos en los que el incremento de la plantilla media total de la empresa es consecuencia de una inversión inicial pero el personal asignado a la misma no es de nueva contratación por razones estratégicas (formación, experiencia, etc., como ocurre en el caso de la apertura de una sucursal).

iv. La necesidad de que queden meridianamente claro los requisitos para hacer efectiva la posibilidad de materialización de RIC en activos inmobiliarios de uso industrial destinados a su arrendamiento.

4. Finalmente, creemos que el desarrollo reglamentario debe afrontar sin duda la necesidad de aclarar las numerosas cuestiones de índole formal a las que se le ha dado extraordinaria importancia en el texto legal. Nos referimos más concretamente a la clara voluntad, manifiesta en el nuevo artículo 27, pero que ya se recoge desde la propia Exposición de Motivos de la Ley, de que la decisión de llevar a cabo una dotación a la RIC lleve implícita una planificación previa de las inversiones previstas para cumplir los compromisos de reinversión. Nos guste o no es cierto que el legislador ha querido que ello quede reflejado en la obligación de presentar un plan de inversiones, e indudablemente no puede pretenderse que dicha obligación quede desnaturalizada por la vía reglamentaria. Sin embargo es deseable evitar que, situándose en el extremo contrario, la obligación de elaboración del plan y sometimiento al mismo se conviertan en la pieza central del instrumento fiscal, hasta el extremo de que el mismo termine teniendo un efecto que vaya más allá del propio objetivo con el que se plantea. Ese efecto no deseado ocurriría sin duda si dicha obligación fuera acompañada de un régimen severo de imposición de sanciones o con la inclusión de nuevas obligaciones adicionales, Establézcanse por tanto las obligaciones concretas de información del plan pero igualmente las vías para su revisión y modificación futura en función de las evolución de las circunstancias de la empresa y de las inversiones efectivamente realizadas.

Sirvan estas reflexiones puntuales como una contribución más entre otras muchas que, sin duda, intentarán enriquecer el proceso ante el que nos encontramos. No pretenden ser más que una contribución limitada al debate que, esta vez sí, parece haberse abierto con ocasión de la aprobación de una norma básica para la aplicación del más importante incentivo fiscal de nuestro REF, y hagamos los mejores esfuerzos para que no termine siendo un trabajo estéril.