RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS Y DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL RELATIVAS A LOS BENEFICIOS FISCALES DEL REF QUE AFECTAN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y AL IRPF (De noviembre de 2006 a febrero de 2007)

Margarita Pérez Santana

Inspectora de Hacienda del Estado

I. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Rentas que dan derecho a dotar la RIC y rentas excluidas

En el número 8 de la revista incluimos en esta misma sección la primera resolución del TEAC en la que confirmaba el criterio, ya reiterado, del Tribunal Regional en cuanto que deben excluirse de la base de cálculo de la RIC los beneficios no procedentes de la realización de actividades económicas en Canarias. En concreto la resolución de fecha 27 de febrero de 2004 (nº reclamación 00/1879/2003) dejaba fuera de dicho incentivo fiscal los beneficios procedentes de ingresos financieros. Asimismo en el número 13 de la revista hicimos referencia a dos resoluciones de 17 de marzo de 2005 dictadas en reclamaciones 1332/2002 y 3953/2003 que, siguiendo la misma idea, excluyen de la aplicación de la RIC a los beneficios obtenidos por la cesión de la explotación de apartamentos integrados en un complejo turístico al no contar la entidad cedente con una estructura empresarial mínima para que se pueda considerar que realiza una actividad económica o empresarial.

En la misma línea que los fallos citados, hacemos referencia ahora a diversas resoluciones dictadas entre los meses de noviembre de 2006 a febrero de 2007:

El **21 de diciembre de 2006** dicta el Tribunal Central dos fallos que resuelven, en ambos casos, sendos recursos de alzada interpuestos por el obligado tributario y por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria contra las resoluciones dictadas por el TEAR de Canarias que, resolviendo en primera instancia, había

desestimado el recurso del contribuyente contra la liquidación y había estimado el recurso interpuesto contra la sanción, ordenando anular ésta última. La primera de las resoluciones del TEAC a las que ahora nos referimos resuelve acumuladamente las **reclamaciones con números de registro 3069/04 y 3701/04** y la segunda las **reclamaciones 3414/04 y 3702/04**.

En la primera de ellas, la sociedad objeto de comprobación inspectora había reducido la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1997 por dotaciones a la RIC, procediendo el beneficio declarado de una operación de venta de inmuebles. La entidad, según su escritura de constitución, tenía por objeto la actividad de promoción inmobiliaria y adquisición y transmisión de fincas, habiendo quedado probado en el expediente que carecía de personal contratado y de local alguno dedicado a la actividad. El TEAC confirma el criterio de la Inspección y del TEAR de Canarias entendiendo que, dada la ausencia de medios materiales y/o humanos destinados al desarrollo de la actividad, ésta no puede ser calificada como actividad empresarial o económica, resultando por tanto contraria a derecho la dotación a la RIC efectuada por la reclamante. En este sentido, afirma el tribunal, es indiferente que no pueda ser la entidad calificada como transparente por estar participada al 100% por una sociedad no transparente, ya que el fundamento para negar la aplicación del incentivo fiscal no es si le es aplicable el régimen de transparencia fiscal, sino si realiza o no una actividad económica.

En la segunda de las resoluciones que analizamos la sociedad había reducido la base imponible del I. Sociedades de los ejercicios 1998 y 1999 por dotaciones a la RIC, procediendo los beneficios declarados en su gran mayoría de ingresos financieros, arrendamiento de inmuebles, regularización de una provisión de cartera de valores dotada en años anteriores y venta de inmovilizado. Tampoco en este caso, la entidad contaba con la estructura mínima necesaria para considerar que la actividad de arrendamiento merece la calificación de empresarial, al carecer de personal contratado y de local propio o arrendado desde el que ejercer la actividad. La conclusión del TEAC, igual que en el caso anterior es que los beneficios al no proceder de la realización de actividades económicas, no son aptos para acogerse al incentivo de la RIC.

Lo novedoso de ambas resoluciones es que, como decimos, **resuelven sendos recursos de alzada interpuestos por el Director del Departamento de Inspección contra la anulación de la sanción ordenada por el TEAR de Canarias** que había entendido que no procedía la misma, por tratarse de una interpretación razonable de la norma. Como motivo de impugnación el Director del Departamento de Inspección indica el siguiente:

"*No concurre interpretación razonable de la norma que excluya la culpabilidad pues resulta claro que la dotación a la RIC sólo cabe realizarla con beneficios procedentes del ejercicio de una actividad empresarial o profesional*"

Alega asimismo el recurso del Director, que no toda interpretación de la norma jurídica produce el efecto de eliminar la culpabilidad en la conducta del obligado tributario, ya que para generar dicho efecto se requiere, por una parte, que la interpretación realizada sea fundamentada y razonable y por otra, que ha de producirse respecto de normas susceptibles de interpretación, lo que, a su entender, no se produce en el presente expediente por ser las normas aplicables suficientemente claras. Especialmente, se hace referencia a las normas que afectan a los beneficios de los cuales debe nacer la reserva.

El TEAC hace suyos los argumentos del Director recurrente entendiendo que la normativa aplicable al caso resulta suficientemente clara, no dando la interesada una interpretación razonada y distinta de la que mantiene la Inspección respecto de la dotación a la RIC, lo que determina, en los dos expedientes analizados, que sea **procedente la sanción y ordena por tanto revocar los fallos del TEAR en cuanto a los acto de liquidación referentes a las sanciones, que se confirman.**

También con fecha **21 de diciembre de 2006** fue dictada resolución que resuelve reclamación con **nº 1686/05** interpuesta por el obligado tributario en alzada contra la desestimación de su recurso por el TEAR de Canarias.

En el expediente analizado, tanto la Inspección como el TEAR de Canarias habían entendido que los beneficios obtenidos por la sociedad recurrente en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 no eran aptos para acogerse a la Reserva para Inversiones en Canarias al proceder básicamente del arrendamiento de inmuebles y de ingresos financieros.

Respecto al beneficio procedente del arrendamiento, se niega la posibilidad de acogerse a la RIC al carecer la entidad de local exclusivamente dedicado a llevar la gestión y al no contar tampoco con al menos una persona empleada con contrato laboral, siendo rechazado por la Inspección el trabajador alegado por la entidad al tratarse del cónyuge de la administradora y propietaria del 99,9% del capital social, carecerse de contrato escrito y cuya remuneración según la contabilidad no se realiza en efectivo sino con abono a la cuenta 55301, cuenta corriente con socios y administradores.

Por lo que se refiere a los ingresos financieros declarados por la entidad, se comprueba que proceden de ingresos de créditos a largo plazo, intereses y beneficios de valores de renta fija y también de la venta de unas acciones cuyo rendimiento se consideró por la Inspección que procedía de un establecimiento situado fuera de Canarias, ya que había sido generado en última instancia en una entidad holandesa en la que participaba, a su vez, una sociedad residente en el País Vasco en cuyo accionariado participaba la entidad residente en Canarias y objeto de comprobación inspectora. Por ese motivo de procedencia "extraterritorial" del beneficio obtenido en la citada venta de acciones, se hizo especial hincapié por parte de la

Inspección, en que era procedente la imposición de sanción por la aplicación indebida de la RIC. Tanto el TEAR de Canarias como ahora el TEAC han confirmado la sanción impuesta.

Otras resoluciones dictadas en este periodo temporal que analizamos confirman de manera rotunda y reiterada la inadmisibilidad del incentivo fiscal de la RIC para beneficios que no procedan de la realización de actividades económicas. Así señalamos las siguientes:

Resolución de 2 de febrero de 2007 (nº de reclamación 00/01938/2005)

La entidad objeto de comprobación realiza una única operación en el ejercicio 2000 consistente en la venta de un solar junto con los derechos sobre proyecto básico para la construcción de un hotel. La entidad desde su constitución se limita a la tenencia y posterior transmisión de los bienes referidos careciendo de personal contratado y de local afecto a dicha actividad. No cabe entender que la actividad desarrollada sea de promoción inmobiliaria, y no de compraventa de inmuebles ya que sobre el terreno vendido no se ha realizado ninguna transformación sustancial, habiéndose limitado el obligado tributario a la realización de actuaciones preliminares. Se niega por tanto la procedencia de la dotación a la RIC practicada sobre el beneficio citado al no proceder de la realización de actividades económicas.

Asimismo, se niega la posibilidad de aplicar el régimen de diferimiento por reinversión o la aplicación de coeficientes de corrección monetaria al calificarse el activo vendido como existencias y no como inmovilizado. De las disposiciones establecidas en el TR de la Ley de Sociedades Anónimas y del Plan General de Contabilidad, se desprende que un activo tendrá la consideración de inmovilizado si se vincula de forma duradera a la empresa, y por el contrario de existencias, si su finalidad es la de destinarse a la venta dentro del ciclo de producción. Por su parte, según las normas de adaptación del Plan General a las empresas inmobiliarias, en el caso de un inmovilizado que se destine a la venta, si dicho inmovilizado no ha sido objeto de explotación, deberá reclasificarse a existencias, siendo el resultado obtenido en la venta ordinario o de explotación. La calificación del activo como circulante, continúa afirmando el Tribunal Central, resulta compatible con que la sociedad haya permanecido inactiva o sin actividad económica. Si una sociedad no ejerce actividad (sociedad de mera tenencia de bienes), sus bienes no pueden considerarse "inmovilizado funcional" a efectos del diferimiento por reinversión y de la aplicación de coeficientes de corrección monetaria.

Resolución de 2 de febrero de 2007 (nº de reclamación 0/04317/2004)

La única actividad desarrollada por el sujeto pasivo en los ejercicios objeto de comprobación es el arrendamiento y compraventa de bienes inmuebles, careciendo la sociedad de personal contratado a efectos del desarrollo de su actividad, reuniendo los requisitos para ser calificada como

entidad transparente de mera tenencia de bienes del artículo 75 de la ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

Dada la ausencia de actividad económica alguna, se niega la posibilidad de acogerse al beneficio de la Reserva para Inversiones en Canarias por los beneficios obtenidos en los ejercicios objeto de comprobación. Asimismo se considera que no constituyen válida materialización de la RIC dotada en ejercicios anteriores, las inversiones realizadas al tratarse de elementos no afectos a actividad económica alguna. Únicamente se considera válida la materialización en bonos del Gobierno de Canarias.

Resolución de 15 de febrero de 2007 (nº de reclamación 00/04305/2004)

Los rendimientos de las actividades ordinarias de la entidad objeto de comprobación producen pérdidas en el ejercicio 1999, produciéndose únicamente beneficios en la enajenación de determinado inmovilizado material que no se encontraba afecto a su actividad de agricultura ni a ninguna otra actividad. Se niega por parte de la Inspección, confirmado ahora por el Tribunal Central, la posibilidad de acogerse a la RIC por el beneficio extraordinario generado por la venta de elementos no afectos.

Resolución de 15 de febrero de 2007 (nº de reclamación 00/00381/2005 y acumulada 00/00675/2005)

La totalidad de los ingresos obtenidos por la entidad comprobada derivan del arrendamiento de inmuebles, de activos financieros y de la venta de inmovilizado, entendiéndose que la totalidad de los beneficios obtenidos proceden de la mera titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de actividades económicas en Canarias, al carecer de ninguna estructura mínima de medios materiales y/o humanos para su desarrollo. Las consecuencias de tales circunstancias son:

1. No procede la reducción en la base imponible por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias, incentivo al que están únicamente llamados los beneficios procedentes de la realización de actividades económicas en Canarias.
2. La entidad ha de ser calificada como transparente de mera tenencia de bienes.
3. No procede la aplicación del tipo impositivo del 30% previsto en la normativa para las entidades de reducida dimensión puesto que el beneficio fiscal previsto en el artículo 127 de la ley 43/1995 únicamente puede ser aplicado a las "empresas" entendidas éstas como la "organización de un conjunto de medios materiales y personales para la realización de una autentica actividad económica para intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado", por lo que a juicio del Tribunal Central sólo hubiera sido aplicable a la recurrente si hubiera realizado una auténtica actividad empresarial, al menos parcialmente, cosa que no ha ocurrido en el caso

examinado donde no ha existido organización de empresa alguna.

4. No procede el régimen de diferimiento por reinversión previsto en el artículo 21 de la ley 43/1995, según redacción vigente en el ejercicio comprobado, ya que, al entender del Tribunal Central, tal beneficio es únicamente aplicable a elementos afectos a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión.

Además, para la aplicación de dicho incentivo son necesarios determinados requisitos formales, como son la inclusión en la memoria y la aprobación por parte de la Junta General de Accionistas, lo que supone que ésta asume la decisión de acogerse al diferimiento y al compromiso de reinversión. En el caso analizado la entidad no hizo mención alguna en la Memoria de las Cuentas Anuales del contenido que establece el artículo 38 del RD 537/1997, por ello, no se puede admitir que posteriormente, mediante la solicitud efectuada por la entidad en escrito presentado con posterioridad a la regularización inspectora, pueda acogerse al beneficio del diferimiento el importe regularizado por la Inspección por la no admisión de la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias. La trascendencia jurídico-fiscal que conlleva la aplicación del artículo 21 de la ley 43/1995 impide considerar que estemos ante un beneficio fiscal de aplicación automática, pues será la Junta General, mediante la aprobación de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio en que se generó la renta, quien tome la decisión respecto de la aplicación del diferimiento.

II. TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Rentas que dan derecho a dotar la RIC y rentas excluidas

Resolución de fecha 30/11/2006 (nº reclamación 35/3949/05): Estima el recurso presentado por la entidad reclamante al entender que determinados ingresos percibidos en el ejercicio 1999 como consecuencia de acuerdos extrajudiciales con diversos demandados, tras sentencia judicial derivada de una promoción inmobiliaria realizada en el año 1975, son aptos para dotar la RIC.

El Tribunal fundamenta la consideración de tales ingresos como procedentes de una actividad económica y por lo tanto, aptos para dotar la RIC de la siguiente manera:

"*El tiempo transcurrido no afecta a la naturaleza y función de la percepción, que hasta se podría decir es connatural a la misma cuando de por medio hay litigio, y por si fuera poco la transacción acordada es traslativa de dominio, no declarativa, puesto que la venta originaria se declaró por la Audiencia radicalmente nula.*"

Resoluciones de fecha 29/12/2006 (nº reclamación 35/4169/05 y nº recla-

mación 35/2952/05). En multitud de ocasiones se ha desestimado por parte del TEAR, así como también por el TEAC y el TSJ de Canarias, la pretensión de poder acoger al incentivo fiscal de la RIC el beneficio derivado de la venta de acciones o participaciones en fondos propios de otra entidad. En las dos resoluciones que citamos se mantiene dicho criterio, aunque en este caso se argumenta, en respuesta a las alegaciones del reclamante, y de manera idéntica en ambos fallos, si es posible la afectación a actividad económica alguna de las participaciones vendidas:

"*Lo fundamental de la reclamación se centra en contestar a la siguiente pregunta, ¿a qué actividad económica estaban afectas las participaciones vendidas?*

Sabido es que en el IRPF en ningún caso tienen la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad, pero siendo éste un dato importante no se debe extrapolar a las sociedades.

Desde luego que dichas participaciones no estaban afectas a una actividad económica de compraventa de valores, se trata de una operación aislada.

Descartada esta posibilidad de actividad económica en la compraventa de valores, lo que supone que los mismos tengan la categoría de existencias, otra posibilidad que podría barajarse es que se posean como elementos de activo fijo de otra actividad económica diferente a la compraventa y en este contexto debe descartarse el sutil paso de la entidad participante a la participada y adjudicar a la primera la actividad económica que en su caso pudiera realizar la segunda por el hecho de realizar alguna función, por ejemplo intervenir en el Consejo de Administración, tal como señala la Inspección es imposible aceptar que una persona jurídica se considere "empresaria" por la actividad que realmente realiza otra.

Finalmente, por agotar el campo de posibilidades, el Tribunal no considera la existencia de actividad económica en sí por la realización de alguna función de la participante en la participada como puede ser el formar parte del Consejo de Administración, aunque la entidad así lo considere.

El calificar de actividad económica la asistencia a Consejos de Administración no resulta lógica y de cualquier forma no es encuadrable en la definición fiscal de actividad económica, no interviniéndose en ningún mercado, aunque si lo hagan las participadas, pero este es otro tema; procede en consecuencia desestimar la reclamación."

Resolución de fecha 29/12/2006 (nº de reclamación 35/4356/05)

El Tribunal considera que los ingresos provenientes de un crédito participativo no son aptos para dotar la RIC. Argumenta en ese sentido que:

"*tienen tal denominación aquellos en los que el prestamista percibe un interés variable que se determina en función de la evolución de la empresa prestataria, aunque es posible acordar un interés fijo independiente de la evolución de la actividad.*

El criterio para determinar dicha evolución puede ser: el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro libremente acordado.

Los intereses suelen establecerse como un porcentaje de los beneficios, sin que se excluya la posible aplicación de un interés fijo. Su retribución, por tanto, suele estar supeditada a la existencia de esos beneficios, lo que, en cierta medida, los asemeja a las acciones. De otra parte su devolución también se puede subordinar a la marcha de la sociedad.

Como podrá observarse, el nombre de "participativo" no le viene de que el prestamista participe en la gestión de la entidad prestataria, sino en sus resultados; ni los servicios que se puedan prestar a la sociedad prestataria, ni la concesión de un préstamo participativo habilitan para imputar a la prestamista la actividad económica que realiza la prestataria, lo cual por otra parte resulta obvio.

En definitiva, el préstamo participativo, es un préstamo sui-generis subordinado, pero préstamo al fin y al cabo, y como tal no supone la realización de una actividad económica en el prestamista, salvo que ésta fuese una financiera."