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

Resolución de 25 de julio de 2007 con nº 00/04064/2005

Tal y como se ha expuesto en numerosas ocasiones en esta misma sección, es ya criterio absolutamente consolidado en el TEAR y TEAC que deben excluirse de la base de cálculo de la RIC los beneficios no procedentes de la realización de actividades económicas en Canarias.

En la resolución que ahora comentamos, se confirma la actuación de la Inspección al considerar que el beneficio obtenido por una entidad procedente de la venta de unos determinados terrenos no era apto para formar parte de la base de cálculo de la RIC por no ser considerado como procedente de una actividad económica.

Uno de los temas que más discusiones ha originado en esta materia es saber, en el caso de venta de inmuebles, cuándo nos encontramos ante una actividad de promoción inmobiliaria, económica en sí misma y que no precisa por tanto de los requisitos de empleado y local establecidos en el artículo 25.2 de la ley 40/98, y cuándo estamos en presencia de una mera actividad de compraventa de inmuebles que sí precisa, para su consideración como actividad económica, de los requisitos citados.

En concreto no se consideró por parte de la Inspección que se hubiera producido por parte del sujeto pasivo ninguna transformación de suficiente entidad en el terreno

como para entender que se había realizado una auténtica actividad de promoción inmobiliaria, sino que se trataba de una mera actividad de compraventa de inmuebles que, para ser considerada como actividad económica, debería cumplir los requisitos del artículo 25.2 de la ley 40/98, que en este caso no se cumplían.

Siendo claros los hechos, esto es, que la actividad de la entidad sobre los terrenos en cuestión se había limitado a instar la aprobación del Plan Parcial para lo que se había satisfecho honorarios a diversos profesionales para la elaboración de los sucesivos proyectos, instando la actuación administrativa para ello y contratando diversos servicios de mantenimiento y vigilancia de terrenos, es lo cierto que los inmuebles fueron transmitidos en las mismas condiciones en las que habían sido adquiridos.

Ante tales circunstancias el TEAC afirma que es criterio de ese Tribunal, tal y como se dejó sentado en Resolución de 13 de octubre de 2005 en relación al IVA que "***es necesaria la ejecución de obras materiales en los terrenos vendidos para considerar que éstos se hallan en curso de urbanización, no bastando haber superado las fases administrativas previas a dicha ejecución material, lo que obliga a negar la condición de empresarios de los transmitentes, y por ende, a rechazar el carácter empresarial de la entrega***", criterio éste que se encuentra refrendado por las directrices expuestas por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 11 de octubre de 2004 y 19 de abril de 2003.

El mismo criterio es aplicado por el TEAC en la Resolución que examinamos en relación con la RIC: al no considerarse que en relación a los inmuebles controvertidos, la entidad haya realizado actividad económica alguna, se debe entender que el beneficio generado con su venta debe calificarse como una renta extraordinaria generada por la mera titularidad o tenencia de activos no relacionados con el desarrollo de una actividad económica, no siendo apta, por tanto para acogerse al beneficio de la reserva para inversiones en Canarias.

Requisitos formales. Mantenimiento de la RIC en balance

Resolución de 10 de octubre de 2007 (nº 00/00299/2006 y 00/01322/2006): El supuesto de hecho analizado en este fallo consiste resumidamente en una persona física empresario que, teniendo dotaciones a la RIC de varios años y encontrándose en el plazo necesario de mantenimiento a que obliga el artículo 27, realiza dos operaciones de aportación de rama de actividad, llegándose a la conclusión por parte de la Inspección de que las citadas operaciones habían supuesto un cese de actividad por parte del empresario individual, constatándose un incumplimiento de las obligaciones de mantenimiento de las cuentas de RIC en balance, sin que por otro lado se aprecie un traslado de dichas cuentas en la contabilidad de la sociedad receptora de la rama de actividad y que supuestamente asumía las obligaciones pendientes derivadas de las dotaciones a la RIC practicadas por el empresario individual.

El Tribunal afirma que es correcta la regularización efectuada por la Inspección puesto que pone de manifiesto que el reclamante elimina de su contabilidad las diversas cuentas del grupo 1 que recogen las dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias. Estas cuentas, continúa el Tribunal, no figuran ni en la persona física ni en la persona jurídica que se crea como consecuencia de la aportación de la rama de actividad.

Ante la cantidad de indicios que obran en el expediente y que ponen de manifiesto que existen importantes anomalías en la contabilidad del reclamante, el Tribunal afirma textualmente que:

"*Es necesario haber llevado una contabilidad ordenada y adecuada a la actividad desarrollada que permita un seguimiento de las operaciones realizadas. Dadas las implicaciones que tal llevanza tiene en la esencia cuestión de la dotación de la RIC es necesario que la contabilidad, los libros y demás medios contables tuvieran una atención prioritaria y no marginal por parte de los obligados tributarios. La Ley es clara y como manifiesta la Inspección no debería infravalorarse la contabilidad como si de una carga se tratara cuyas incongruencias, omisiones e irregularidades pudieran salvarse en cualquier momento, sino constatar que disfrutar de un régimen tan beneficioso como la reducción en la base imponible en un 90% de los beneficios hace necesario una mínima diligencia por parte del obligado tributario.*

Aunque lo que motiva la regularización, confirmada por el TEAC, es el incumplimiento del deber de mantenimiento de la RIC en balance por la persona física, el Tribunal afirma que a pesar de ello, el hecho de que en las cuentas de la sociedad receptora de la rama de actividad no se recoja cuenta alguna que refleje la RIC es significativo puesto que este incumplimiento no es coherente con las alegaciones del recurrente que defendía precisamente la transmisión de la RIC y sus obligaciones pendientes a la entidad receptora, y pone de manifiesto que la desaparición de las reservas en la contabilidad de la persona física no es algo transitorio o eventual, sino algo definitivo puesto que las cuentas de RIC no afloran posteriormente en la contabilidad de la sociedad receptora de la aportación.

Finalmente se apunta por el TEAC que es correcta la regularización efectuada en sede de la persona física pues aún antes de la última transmisión patrimonial ya se dejan de reflejar en su contabilidad las cuentas de la reserva RIC dotadas en ejercicios anteriores, por lo que el incumplimiento es anterior a la obligación que habría tenido de transmitir dichas cuentas a la sociedad receptora.

Materialización de la RIC

Suscripción de acciones de otras entidades. Plazo de las inversiones por la sociedad participada

Resolución de 27 de septiembre de 2007 (nº 00/3963/2005): En el expediente analizado, la Inspección entendió que no se habían materializado correctamente a través de la suscripción de acciones de otra entidad, las dotaciones a la RIC realizadas

por la sociedad objeto de comprobación inspectora al haberse realizado las inversiones por parte de la sociedad participada con anterioridad al acuerdo y escritura de ampliación de capital.

En concreto, se considera que de la total dotación a la RIC correspondiente al ejercicio 1995 (dotada en 1996), de 84 millones de ptas., materializada en la suscripción de acciones de otra entidad con motivo de la ampliación de capital de esta última formalizada en escritura pública de 23 de febrero de 1999, únicamente pueden considerarse como válida materialización aquellas inversiones realizadas por la sociedad participada con posterioridad a la fecha del acuerdo de ampliación de capital.

La entidad recurrente alega que es socio único de la sociedad participada y que el desembolso de las acciones suscritas por ella en la ampliación de capital de 1999 se realizó mediante compensación de créditos que se habían generado precisamente porque por esta vía había facilitado la financiación necesaria para todas las obras e instalaciones acometidas por la sociedad filial desde el año 1996 a 1999, cumpliendo por tanto con el plazo de materialización de la sociedad matriz que había dotado la RIC.

El TEAC confirma la liquidación practicada y afirma al respecto que "*es criterio reiterado de este TEAC que* ***las inversiones realizadas por la sociedad participada antes de la efectiva ampliación de capital de ésta, suscrita por la matriz, no constituyen materialización indirecta de la RIC para esta última. Y ello porque la participada ha financiado sus inversiones con préstamos dado que hasta la efectiva suscripción de la ampliación de capital por la matriz la financiación en su día aportada a la filial no constituye fondos propios de ésta.***

Así se establece entre otras, por la Resolución de 12-2-1997 de este Tribunal en la que se dice: "Por ello, hay que entender que en tanto en cuanto las ampliaciones de capital no se hayan hecho efectivas mediante el cumplimiento de los requisitos mencionados con anterioridad (acuerdo de la Junta General de Accionistas, otorgamiento de escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil), las cantidades percibidas tienen la consideración de préstamos o ayudas financieras."

Procedimiento inspector en actuaciones parciales sobre la RIC

Resolución de 27 de septiembre de 2007 (nº 00/4038/2005): En esta ocasión el Tribunal, como ya es doctrina consolidada del mismo, niega la posibilidad de dotar RIC con beneficios que no procedan de la realización de actividades económicas. En concreto, confirma el criterio de la Inspección y del TEAR al entender que no son aptos para acogerse al citado incentivo fiscal los beneficios procedentes de la enajenación de un inmueble, por no existir actividad económica de compraventa de inmuebles, ni tampoco por las plusvalías generadas en la venta de participaciones en otra entidad, por entender en este caso, que el hecho de que la actividad de ambas entidades sea la misma, no supone que dichas acciones pue-

dan calificarse como activo afecto a una actividad empresarial.

Sin embargo, el TEAC estima en parte las alegaciones del contribuyente que había solicitado la aplicación de la deducción por doble imposición económica prevista en el artículo 28.5 de la ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades por la parte del beneficio procedente de la venta de acciones al que se había negado la aplicación de la RIC. Esta solicitud había sido rechazada tanto por la Inspección como por el TEAR al entender que excedía del alcance de la comprobación inspectora que se limitaba a la Reserva para Inversiones en Canarias.

El Tribunal Central argumenta que la entidad recurrente, al haber destinado el beneficio generado por la venta de las participaciones a dotar la RIC, no aplicó la deducción por doble imposición interna del artículo 28.5, puesto que no se producía la doble imposición de las plusvalías realizadas, o no la aplicó totalmente si tenemos en cuenta el límite del 90% que establece el 27.2 de la ley 19/1994, por lo que es un hecho que no aplicó la deducción en su mayor parte. Por ello afirma textualmente el fallo:

"*Dada esta precisa y directa relación entre la dotación a la RIC y la deducción por doble imposición de plusvalías en la enajenación de acciones o participaciones de entidades residentes, la verificación y aplicación en su caso de la citada deducción bien podría entenderse comprendida en el alcance de la actuación inspectora: la verificación de la RIC.*

El artículo 68.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos establece que: "En sus actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección verificará la correcta aplicación por los sujetos pasivos en sus declaraciones-liquidaciones de cualesquiera reducciones, deducciones, exenciones u otros beneficios fiscales y practicará las liquidaciones que procedan."

***No cabe por tanto limitar la verificación inspectora a la RIC y negar la comprobación de la deducción por doble imposición que nos ocupa cuando la dotación de aquella ha supuesto la inaplicación de la deducción por doble imposición económica, debiéndose entrar en ésta última si la dotación a la RIC se deniega**."*

Al mismo razonamiento y conclusión que en la citada Resolución, se llega en el fallo del mismo Tribunal Central de **5 de diciembre de 2007 (nº 00/1215/06),** aunque en este caso la incompatibilidad se daba entre la bonificación prevista en la Disposición Adicional 5ª de la ley 19/1994 para entidades de nueva creación y la RIC.

Habiéndose confirmado por el TEAC que no era procedente la aplicación de la bonificación de la DA 5ª por haberse incumplido uno de los requisitos necesarios para ello, estima las alegaciones de la entidad recurrente al entender que la Inspección debió entrar a verificar si, en defecto de la citada bonificación, era procedente la aplicación de las dotaciones a la RIC cuyos requisitos contables y formales, según las alegaciones de la entidad, se habían cumplido.

El Tribunal, remitiéndose expresamente a la Resolución de 27/09/2007 que acabamos de analizar, afirma que "*No cabe por tanto limitar la verificación inspectora a la bonificación que nos ocupa, negando la comprobación de la RIC sobre la base de que el alcance de las actuaciones se limitó a la comprobación de la bonificación, cuando la aplicación de aquélla ha supuesto la inaplicación de la reducción en base por dotaciones a la RIC, debiéndose entrar en ésta última si la bonificación se deniega.*"

Como **comentario** a estas dos Resoluciones del Tribunal Central hemos de señalar que el fallo se limita a afirmar que no cabe negar la aplicación subsidiaria de un beneficio fiscal incompatible con el que se regulariza con base en el alcance limitado de la comprobación inspectora. No supone en ningún caso que se esté afirmando por parte del Tribunal que la aplicación subsidiaria sea siempre procedente; ello dependerá de que se den los requisitos para ello.

En concreto y en lo que a la aplicación subsidiaria de la RIC se refiere, en varias ocasiones se han pronunciado los tribunales económico-administrativos sobre la posibilidad de que sea aplicada la reserva para inversiones en Canarias en el curso de un procedimiento inspector, no habiendo sido incluida por el contribuyente al presentar su declaración. En todos los casos, el Tribunal ha entendido que para que tal cosa sea posible es necesario que se acredite el cumplimiento de los requisitos contables y formales asociados a la reserva en los plazos mercantiles para ello, requisitos que son esenciales para poder aplicar el beneficio fiscal.

En tal sentido, podemos hacer referencia a la Resolución del 29 de marzo de 2007 (nº 00/02141/2005) que se incluyó en esta misma sección en el número 21 de la revista y que en un supuesto de hecho muy similar al de la Resolución de 5 de diciembre de 2007, la Inspección había entrado a verificar el cumplimiento de los requisitos para la aplicación subsidiaria de la RIC una vez rechazada la aplicación de la bonificación de la DA 5ª de la ley 19/1994. En ese caso, el TEAC confirmó la no aplicación de la RIC de forma subsidiaria a la bonificación por haberse comprobado que no se cumplieron los requisitos para ello. En concreto, es necesario, según el Tribunal que la dotación a la RIC se hubiera hecho de forma expresa y no condicionada y todo ello en el plazo previsto en la normativa mercantil, circunstancias que no se daban en el caso analizado dado que en el acuerdo de distribución del resultado por parte de la Junta de Accionistas, la dotación a la RIC había quedado condicionada a que no fuera aplicable la bonificación de la DA 5ª.

II. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Mantenimiento de las inversiones. Operaciones de reestructuración empresarial

Resolución de 30 de noviembre de 2007 (nº 35/03139/2006 y acumuladas): analiza las consecuencias que, a los efectos de la RIC y la obligación de manteni-

miento de las cuentas de reserva y de las inversiones, tienen las operaciones de reestructuración empresarial.

En concreto, en el caso objeto de la actuación inspectora, se produce en el año 2001 una operación de escisión total de una sociedad que se escinde siendo beneficiarias tres sociedades de nueva creación. La operación se acogió al régimen especial de fusiones regulado en el capitulo VII, del título VIII de la ley 43/1995 (hoy TR LIS) y en dicha escisión se realiza una transmisión de activos en los que la sociedad escindida había materializado RIC, a cada una de las sociedades beneficiarias, transmitiéndoles igualmente la reserva indisponible, pero de forma indistinta.

Según argumenta la Inspección, al producirse una subrogación en los derechos y obligaciones tributarias por parte de las entidades sucesoras respecto de la escindida, a cada una de las sucesoras se le transmitirán los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos en la escisión, lo que viene a exigir que si se reciben bienes que fueron objeto de materialización de la RIC de la escindida, también existe la obligación paralela de tener esa RIC contabilizada en el pasivo de la citada sociedad **a nivel individual** y con independencia de la reserva que se haya contabilizado en el resto de sociedades beneficiarias.

Por ese motivo, en dos de las sociedades beneficiarias en las cuales existe un importe contabilizado de activos superior al importe de la reserva para inversiones contabilizada en el pasivo, se les regulariza por la diferencia, considerándose que existe en ese importe un defecto de dotación de la RIC que debe necesariamente mantenerse indisponible en balance durante el tiempo de mantenimiento de los activos según establece el 27.3.

El Tribunal entiende correcta la liquidación practicada por la Inspección al considerar que efectivamente cada entidad que, como consecuencia de la escisión, reciba los bienes objeto de inversión en cumplimiento de la RIC, deberá tener en su balance la referida reserva siendo indisponible en tanto los bienes objeto de inversión deban permanecer en la misma durante el plazo de tiempo establecido en el artículo 27 de la ley 19/1994.

Además de ello, el TEAR analiza a instancia del contribuyente la Consultas de la Dirección General de Tributos V0058-99 de 22 de julio de 1999, sobre operaciones de reestructuración empresarial, señalando como conclusión fundamental, en lo que a las obligaciones de la RIC se refiere, que la operación de aportación de rama de actividad presenta diferencias significativas respecto a la de escisión total:

"En lo que aquí interesa, la RIC, debe tenerse en cuenta que ***en aportación de rama de actividad la sociedad aportante no se extingue mientras que en la escisión total, se extingue la escindida.***

En la primera operación la dotación a la RIC permanece en la aportante, mientras que su materialización puede

radicar en sede de la beneficiaria de la aportación, salvando las distancias, al igual que ocurre en la materialización indirecta, mientras que en la escisión total, obviamente la dotación a la RIC desaparece de la extinguida."