CRÓNICA DE LA RIC 2023. 25º ANIVERSARIO

SALVADOR MIRANDA CALDERÍN

Director de la Cátedra de Régimen Económico y Fiscal de Canarias
de la ULPGC

SUMARIO

Introducción.

I. La reforma legislativa de 2023: las inversiones anticipadas ya no tienen más límite temporal que el de los tres años.

II. Las importantes controversias sobre las que se pronunciará próximamente el Tribunal Supremo: comunidades de bienes; y régimen supletorio de la DIC.

III. La Audiencia Nacional y el TEAC en 2023: simulación en el reparto de dividendos, responsabilidad solidaria de los socios, y delimitación entre actividad profesional y laboral.

IV. Las viviendas turísticas y la RIC: un apretón más a la materialización, que debe ponderarse.

V. La materialización indirecta en plantas de energía renovables.

VI ¿Los requisitos exigidos en la actividad de arrendamiento de inmuebles condicionan la dotación RIC?

VII. Consideraciones sobre la teoría del cajón de sastre del art. 27.4.C) en bienes usados e intangibles.

Conclusiones.

INTRODUCCIÓN

En 2019 celebramos los primeros 20 años de la Crónica RIC en las Jornadas de Estudio de la AEDAF en Canarias y ahora, en 2024, los 25 años, un cuarto de siglo estudiando, redactando y exponiendo las vicisitudes de este potente y controvertido incentivo. Y lo hago con orgullo, satisfecho de aportar mi granito de arena en la interpretación y aplicación de un beneficio tributario que ha supuesto un hito en las ayudas de estado de finalidad regional, y desgraciadamente, en la litigiosidad. He buscado, ante todo, dotar a la RIC de una mayor seguridad jurídica y explicar con claridad su funcionamiento, pero soy consciente de que todo no ha sido posible, a pesar de la utilidad que ha aportado el incentivo a la sociedad canaria durante tres décadas.

Entrando en materia, abordo en esta vigésima quinta crónica siete materias diferentes. Comienzo con la innovación legal que supuso a final de año la desaparición del marco temporal de las inversiones anticipadas, que ha pasado a ser el de vigencia del reglamento europeo de exención por categorías. Sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS, en adelante) destaco en el segundo epígrafe dos asuntos relacionados con la labor de gestión de los comuneros en comunidades de bienes que desarrollan una actividad económica de arrendamiento de inmuebles, y el régimen alternativo de la deducción por inversiones (DIC) aplicable cuando desapareció del régimen general. La Audiencia Nacional (AN) y el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) han expresado sus criterios sobre la delimitación de la actividad profesional versus actividad laboral en dos significativos casos: un médico y un práctico portuario, que tienen trascendencia en la dotación RIC y que estudio en el tercer epígrafe. De la Dirección General de Tributos (DGT) recalco en el epígrafe 4 su criterio prohibiendo la materialización en una casa emblemática para rehabilitar y alquilar.

Como temas monográficos abordo el análisis de tres cuestiones: 5. La materialización indirecta en plantas de energía renovables, en la que desarrollo toda la casuística aplicable a esta vía de inversión, que ha ido ganando en volumen y seguridad jurídica; 6. La cuestión de si los requisitos exigidos en la actividad de arrendamiento de inmuebles condicionan la dotación RIC, que lamentablemente hay que tener en cuenta por la mutación que han experimentado en los últimos años los requisitos específicos de la materialización, aplicados ahora a la dotación. Por último, antes de las conclusiones, doy mi opinión en el epígrafe 7 sobre las

cuestiones planteadas por la AEDAF en Canarias en relación con la materialización en bienes usados e intangibles, concretamente por grandes empresas, en la parte del 50% que exceda del proyecto de inversión, y con carácter general en el fondo de comercio.

I. LA REFORMA LEGISLATIVA DE 2023: LAS INVERSIONES ANTICIPADAS YA NO TIENEN MÁS LÍMITE TEMPORAL QUE EL DE LOS TRES AÑOS

En 2023, la única novedad legislativa en la Ley 19/1994 es el cambio operado a través del R.D. ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo…, y que afectan al texto del art. 27.11. Este apartado señalaba hasta el 31 de diciembre un horizonte temporal máximo para dotar la RIC en las inversiones anticipadas: *las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2023*. El límite obligaba a que cada vez que se publicaban nuevas directrices europeas de ayudas regionales se tuviera que cambiar con urgencia el año de referencia, el último el ya finalizado 2023. El horizonte temporal es el que ahora, afortunadamente, desaparece del texto legal, vinculándolo a la vigencia del reglamento europeo de exención por categorías (Reglamento (UE) 651/2014) o de la norma que lo sustituya. Sigue vigente el plazo máximo de tres años que puede transcurrir entre la inversión anticipada y la dotación RIC, que queda como el único condicionante temporal a tener en cuenta en 2024 y años siguientes: si se realiza una inversión anticipada en 2024 puede dotarse la RIC y materializarla en dicha inversión en 2024, 2025, 2026 y 2027, es decir, en el año en que se invierte anticipadamente y los tres posteriores. Respecto a las inversiones anticipadas de 2023, mi opinión es que también sirven para las dotaciones de 2023 a 2026, aunque la entrada en vigencia del cambio legal sea el 1 de enero de 2024, lo que genera cierta incertidumbre. Conviene recordar que, además, sigue vigente la obligación de comunicar conjuntamente con el IS o el IRPF del año en que se realiza la inversión anticipada la descripción del activo adquirido y su sistema de financiación. Requisitos, que después de haber sido exigidos como sustanciales por la Administración tributaria, la STS de 10 de mayo de 2021 (sección 2ª, recurso 7966/2019) los catalogó de formales, estableciendo doctrina al respecto, sin que la ausencia de la comunicación suponga la regularización de la RIC. Pese a ello, sigo observando cierto empeño en la Inspección en ser inflexibles en esta materia, por lo que recomiendo, como otras

veces, que se presente la comunicación que exige la normativa, sin olvidarse de describir la inversión y la forma prevista con la que va a financiarse. El texto queda así con vigencia de 1 de enero de 2024:

> Art. 27.11. Los contribuyentes a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo.
>
> Las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos dentro del período de vigencia del Reglamento (UE) 651/2014 de la Comisión de 17 de junio de 2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, o de la norma que lo sustituya.
>
> La materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas[1].

II. LAS IMPORTANTES CONTROVERSIAS SOBRE LAS QUE SE PRONUNCIARÁ PRÓXIMAMENTE EL TRIBUNAL SUPREMO: COMUNIDADES DE BIENES, Y RÉGIMEN SUPLETORIO DE LA DIC

Como comentaba en crónicas anteriores, con la nueva normativa del recurso de casación apenas hay sentencias sobre la RIC en el Alto Tribunal, aunque sí algunos autos que admiten o rechazan las casaciones. En 2023 se ha admitido una cuestión de especial relevancia por la conflictividad que ha generado en todas las esferas administrativas y Tribunales de Justicia: la realización de una actividad económica a través de una comunidad de bienes creada para la explotación de inmuebles; y otra, que no es de la RIC, pero sí de la deducción de inversiones en Canarias (DIC), sobre una cuestión que creíamos más que resuelta con el criterio administrativo, que la mayor parte de la doctrina científica entiende también como coherente. A su vez, uno de los autos que no admitía la casación fue recurrido por el contribuyente en incidente de nulidad, que se resolvió en 2023 en contra de sus intereses. A estos tres asuntos me referiré en este epígrafe, con mayor

[1] De conformidad con el R.D. ley 8/2023, de 27 de diciembre.

detenimiento en las comunidades de bienes de explotación, y más brevedad en los otros dos.

En el **Auto TS de 8 de marzo de 2023 de la Sección primera** se estima la casación interpuesta por la Administración General del Estado contra la Sentencia TSJC de 28 de abril de 2022, que estimó el recurso interpuesto por un estomatólogo contra una resolución del TEAR sobre la RIC en el IRPF de los ejercicios 2010 a 2012 (dotaciones 2007 a 2009). Concretamente, en la controvertida actividad de arrendamiento de inmuebles llevada a cabo a través de una comunidad de bienes. Dos son las cuestiones que solicita el abogado del estado: que siente doctrina sobre si los requisitos adicionales que se exigen en la actividad de arrendamiento afectan o no a todos los arrendamientos; y si el comunero meramente inversor desarrolla o no una actividad económica.

La primera cuestión en la que el TS entiende interés casacional es esclarecer si los requisitos que, en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles, contempla el artículo 27.8, párrafo 4º de la Ley 19/1994 son exigibles a toda actividad de arrendamiento de inmuebles o si quedan excluidos del mismo los arrendamientos de inmuebles que se realicen en el seno de una actividad económica. Recordemos que el art. 27.8 señala las condiciones de la materialización en elementos patrimoniales del inmovilizado afectos a la actividad económica de arrendamiento, que exigen la no vinculación entre arrendador/arrendatario y que no se trate de arrendamientos financieros; y que han de concurrir las circunstancias previstas en la Ley del IRPF (trabajador a jornada completa en la gestión, a la que la doctrina administrativa y la jurisprudencia ha añadido la controvertida "carga de trabajo suficiente"). En punto y aparte, el apartado 8 exige, además, que el contribuyente tenga la consideración de empresa turística —el Reglamento matiza que afecte los inmuebles a actividades turísticas—, que se destinen al arrendamiento de viviendas de VPO por su promotor, a actividades industriales por parte del arrendatario, y que los inmuebles estén en zonas comerciales situadas en áreas en declive.

Estos requisitos adicionales son considerados en la Sentencia TSJC recurrida solo exigibles a los que denomina arrendamientos ordinarios, pero no a los que se realizan como actividad económica. Cuestión con la que en principio no estoy de acuerdo, ya que el presupuesto básico para la dotación/materialización de la RIC es el desarrollo de una actividad económica, que podría no darse en algún

arrendamiento ordinario y que por tanto estaría excluido de la normativa RIC. No obstante, sí es aconsejable que se pronuncie al respecto el Alto Tribunal, sobre todo, si entrara a matizar la obligación de que el arrendador sea una empresa turística, puesto que muchos son los casos en que empresas propietarias de inmuebles delegan en sociedades especializadas la gestión de sus activos para realizar actividades turísticas: ¿qué sentido tiene exigirles a estas entidades que estén consideradas como empresas turísticas?, más existiendo sentencias que reconocen la validez de la materialización cuando no se realiza directamente la actividad sino a través de un gestor especializado.

En la segunda cuestión, el órgano comprobador regularizó las dotaciones RIC por considerar que los beneficios destinados a la reserva dimanaban de bienes muebles e inmuebles cedidos a dos comunidades de bienes, que, a su entender, no procedían de una actividad económica, puesto que se limitaba a la mera cesión de los inmuebles a las comunidades de bienes de las que se derivaba la percepción de rentas pasivas, sin que el obligado tributario participara directamente en su explotación. La temática abarca por tanto a la materialización y dotación: a la primera, al no aceptar la Inspección la inversión en inmuebles que se aportan a una comunidad de bienes para que los explote; y a la dotación, al efectuarse con beneficios generados a través de comunidades de bienes en las que el contribuyente no participa en la gestión. Y en ambos casos, sin que el órgano revisor preste mayor o menor importancia a si la comunidad ejercía efectivamente una actividad económica con los alquileres.

En su recurso al TSJC, el contribuyente alega, con razón, que el régimen de atribución de rentas (art. 88 LIRPF) señala con claridad que las rentas atribuidas a los comuneros tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan, y que este criterio ha sido avalado por la STS de 4 de abril de 2014. La obligación de que el comunero participe en la gestión de la comunidad no figura en precepto alguno. Y sus argumentos son compartidos por la Sentencia TSJC recurrida, que cambia el criterio que en la materia mantenía hasta ese momento en otras sentencias.

Respecto a las dos temáticas, la Sección del TS acuerda admitir el recurso de casación interpuesto por el abogado del estado y señalar las dos cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia:

2.1. Determinar si cabe considerar que un contribuyente del IRPF desarrolla una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles a efectos del artículo 27, apartados 5 y 8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en relación con el artículo 88 de la LIRPF, cuando entre dicho contribuyente y la actividad económica del arrendamiento de inmuebles media una comunidad de bienes de la que aquel contribuyente es comunero, en la que no realiza labores de gestión y a la que ha aportado los inmuebles en los que materializó las dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias.

2.2. Esclarecer si los requisitos que, en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles, contempla el artículo 27.8, párrafo 4º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias son exigibles a toda actividad de arrendamiento de inmuebles o si quedan excluidos del mismo los arrendamientos de inmuebles que se realicen en el seno de una actividad económica.

Mayor interés veo en la primera de las cuestiones —como así parece apreciarlo también la Sección del TS al colocar en primer lugar del acuerdo la materia que se examinó en segundo lugar—, puesto que en la actualidad los asesores fiscales ya no sabemos qué aconsejar en la controvertida materia del arrendamiento de inmuebles que cumple los requisitos cualificados del art. 27.8, que se realiza mediante la preceptiva actividad económica, y que la actividad se ejerce a través de una comunidad de bienes que atribuye sus rendimiento conforme a la normativa vigente. La irrupción del concepto de "gestión efectiva" de la actividad por parte del comunero, que ha introducido la Administración tributaria, desvirtúa el raciocinio que venimos aplicando de conformidad a una interpretación lógica de la Ley 19/1994 y a las exigencias de colaboración empresarial que exige una sociedad moderna. Veremos qué dice el TS cuando publique la esperada sentencia.

En el **Auto TS de 15 de febrero de 2023 de la Sección primera** se admite la casación en un recurso relacionado con el régimen jurídico aplicable a la deducción por inversiones en Canarias (DIC) cuando desapareció del régimen general. Cuestión que, personalmente daba por superada, interpretando el criterio en su día expuesto por Huertas Soler (2005) a título personal y hecho suyo por la Administración: que el régimen aplicable a la DIC en la actualidad es el implantado por la disposición adicional 12ª de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, y no el sistema de deducción contemplado en la Ley 61/1978 del IS. Ambas alternativas tienen sus pros y contras para el contribuyente, pero en general resulta

más positiva la aplicación de la disposición adicional. Entre los aspectos destacables del régimen previsto en la disposición está que la deducción se devenga con la puesta a disposición del adquirente del bien de inversión y no con su puesta en funcionamiento. Matiz que afecta a las certificaciones de obra de inversiones aptas para la DIC, en las que se genera la deducción en ese momento y no en la posterior puesta en funcionamiento del inmueble, con la consiguiente posible prescripción del derecho a la DIC si se esperó para aplicarla a la entrada en funcionamiento.

La Sección del TS admitió el recurso y acordó como cuestión de interés casacional:

> Determinar la normativa que debe aplicarse a la Deducción por Inversiones en Canarias regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en particular, en lo que concierne a los activos fijos nuevos, a la luz de lo previsto en la Disposición Transitoria 4ª de la misma disposición de 1994, bien el sistema de deducción por inversiones en Canarias contemplado en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, en la inteligencia de que no existe un régimen sustitutorio equivalente y que debe continuar realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión o, por el contrario, y como entiende la Administración, es de aplicación el sistema implantado por la Disposición adicional 12ª de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades.

Y si analizo esta materia en la Crónica de la RIC 2023 es que la cuestión sometida al TS afecta directamente a muchas situaciones que se producen cuando la Inspección regulariza la materialización RIC en el año de entrada en funcionamiento de las inversiones por no considerarlas aptas, y el contribuyente solicita que se le aplique la deducción por inversiones. La deducción se devenga con cada certificación de obra, mientras que la materialización RIC se produce cuando entra en funcionamiento el inmueble, razón de que los ejercicios anteriores en los que se recibieron las certificaciones de obra puedan haber prescrito.

Es precisamente lo que se cuestiona en la resolución **TEAC de 29 de mayo de 2023 (reclamación 2506-2022),** que aborda varios temas, de los que destaco dos como principales: la regularización de la RIC por indebida materialización en naves industriales que iban a destinarse al alquiler a empresarios industriales; y la aplicación de la DIC a la inversión de los activos rechazados de la

RIC. En el primer caso, el deseo de la entidad que dotó la RIC y la materializó en naves industriales era arrendarlas a empresarios de actividades industriales, pero ante la falta de ellos terminó por alquilarlas a quien pudo. Algún industrial hubo, pero las naves alquiladas no se afectaron a una actividad industrial, y en otros casos, las naves no se pusieron en funcionamiento dentro del plazo de materialización.

Ello hizo, y paso al segunda tema, que la Inspección regularizase las dotaciones RIC efectuadas y el empresario solicitara la reorganización de los beneficios fiscales a los que tiene derecho, en especial la aplicación de la DIC a la inversión en las naves. El TEAC no niega ese derecho, pero siempre que pueda ejercitarse en ejercicios no prescritos. No es el caso, argumenta, puesto que las naves fueron construidas en ejercicios prescritos y la DIC se hubiese devengado con la construcción y entrega de las naves al arrendador, no con su puesta en funcionamiento como en la RIC. Razón de que el TEAC desestime la pretensión del contribuyente, que hubiese admitido (también la Inspección) si la nave se hubiera construido en un ejercicio no prescrito:

> Por tanto, en teoría los activos señalados podrían haber generado la deducción solicitada por la reclamante en los ejercicios en que fueron adquiridos (2011 y 2012), pero estos ejercicios se encuentran prescritos (el computo de 4 años fijado en el art. 66 de la LGT empezó a contar con feche 25/07/2012 y 25/07/2013, respectivamente, por lo que el derecho de a liquidar ambos ejercicios había prescrito los días 25/07/2016 y 25/07/2017). En definitiva, este TEAC debe confirmar la conclusión alcanzada por la Inspección y debe negar la posibilidad de aplicar el beneficio señalado sin que ello suponga la vulneración del principio de regularización íntegra, pues el mismo está, en todo caso, condicionado al límite de la prescripción, tal y como se ha señalado en el presente FUNDAMENTO DE DERECHO [Décimo tercero].

Ratifica así su criterio expresado en anteriores resoluciones, como la RTEAC de 24 de septiembre de 2020 (reclamación 6293/2017).

La tercera cuestión de la que me ocupo es el **Auto TS de 19 de enero de 2023 de la Sección primera,** con la desestimación del "incidente de nulidad" interpuesto al auto que a su vez desestimó la casación en un asunto RIC. Dos promotoras inmobiliarias recurrieron alegando que la actividad de arrendamiento que realizaban estaba vinculada a la promoción inmobiliaria que ejercían, motivo de que debería considerarse una actividad económica. El TS desestimó la casación,

que fue recurrida en incidente de nulidad en base a que se producía la vulneración del art. 24 CE, en su vertiente de derecho a obtener una resolución fundada en virtud de una motivación razonable y que no sea producto de un error patente, que es el que ahora también se desestima. Lo motiva el TS en tres razonamientos principales: el carácter excepcional del incidente de nulidad regulado en el art. 241 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y en la jurisprudencia existente, que señala que es un incidente extraordinario que pretende corregir una vulneración de derechos fundamentales sin necesidad de acudir al recurso de amparo; que la providencia cuya nulidad se pide fue motivada en los términos que exige el art. 24 de la CE; y que los recurrentes pretenden convertir el incidente de nulidad en una suerte de nueva instancia, en la que se pueda cuestionar la aplicación del derecho que efectúa el TS, lo que no es posible.

Y es que el contribuyente alegó que la providencia cuya nulidad pretendía consideraba de forma irracional, inmotivada e incomprensible que no se había justificado suficientemente el interés casacional alegado; que yerre cuando declara que la infracción del principio de confianza legítima no resulta relevante de la decisión adoptada por la resolución recurrida. Concluye el TS que procede desestimar el incidente de nulidad planteado, toda vez que la providencia cumple con las exigencias del art. 24 CE, no siendo admisible reputarle el carácter de irrazonable, incomprensible y carente de la más mínima justificación que le atribuye su promotora, y le impone las costas, si bien en 300 €. Este auto sirve de aviso a navegantes para ponderar adecuadamente el incidente de nulidad ante una posible desestimación de la casación.

3. LA AUDIENCIA NACIONAL Y EL TEAC EN 2023: SIMULACIÓN EN EL REPARTO DE DIVIDENDOS, RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS, Y DELIMITACIÓN ENTRE ACTIVIDAD PROFESIONAL Y LABORAL

Analizo tres temáticas principales abordadas en 2023 por la AN y el TEAC. La primera y segunda guardan relación con la posible simulación a la hora de conceder unos préstamos a los socios, que entiende la Administración como reparto de beneficios, y la responsabilidad solidaria de los socios por el vaciamiento de una sociedad con responsabilidades RIC. La tercera es la consideración de las actividades de médico y de práctico portuario como relación laboral o actividad

profesional, que con efectos contrapuestos se analizan en una sentencia de la AN y una resolución del TEAC.

La **SAN de 7 de febrero de 2023 de la Sección 2 (recurso 635/2018)** desestima el recurso interpuesto contra la regularización de una millonaria dotación RIC efectuada en 2006 por una entidad que vendió parcelas urbanas en Las Teresitas, Santa Cruz de Tenerife. Los motivos fueron varios, destacando que la entidad no había efectuado una actividad económica con la promoción de los terrenos, a pesar de que había realizado otra operación de volumen en 2001, y que había simulación en los préstamos otorgados a los socios en 2006, estimando que eran en realidad un reparto de dividendos. A pesar del dictamen aportado como prueba, en el que un perito informaba de la realidad de los préstamos y su amortización parcial, la AN desestimó el recurso contra el principal y la sanción, imponiendo las costas al contribuyente. La Sentencia ha sido recurrida, por lo que veremos en qué acaba este asunto en el TS, ya que fue admitida la casación.

La **SAN de 14 de marzo de 2023 de la Sección 4ª (recurso 2473/2019)** aborda una cuestión que habíamos analizado en crónicas anteriores en instancias previas: el beneficio de la venta de una gasolinera obtenido por una sociedad se destina al mismo tiempo a la dotación RIC y al reparto de dividendos a los socios, por lo que lógicamente se regulariza por la Inspección. La entidad había materializado parte de la dotación en 2007 en bonos de la Comunidad Autónoma y del Cabildo, que habían sido pignorados para garantizar unos préstamos, y cesó en la actividad económica. A la hora de cobrar la deuda tributaria generada por la regularización RIC, Recaudación no encuentra bienes disponibles y deriva responsabilidad solidaria a los socios. En la Sentencia se resuelve el recurso interpuesto por uno de los socios, que no había intervenido en la gestión de la entidad, pero sí votó a favor del reparto de dividendos en la junta general. Una de las alegaciones que efectuó es que la AEAT podría haberse cobrado con los bonos, pero esa opción no fue posible al estar los títulos pignorados. Otra, que no había intervenido en la gestión social y desconocía la deuda tributaria que podría ocasionarse con la RIC y el reparto del beneficio recibido; y finalmente, que había interpuesto querella criminal contra su madre y hermanos como responsables de la entidad. La Audiencia Nacional insiste en que está ante una declaración de responsabilidad solidaria que parte del presupuesto de un vaciamiento patrimonial en perjuicio de la Hacienda Pública mediante la transmisión de bienes y derechos que impide el cobro de la deuda tributaria; y que la querella criminal interpuesta no

impide que concurran las exigencias para derivar la responsabilidad, por cuanto la conducta de la recurrente fue necesaria para conseguir el efecto producido de perjuicio para la Hacienda Pública. En consonancia, concluye que la derivación de responsabilidad efectuada es correcta.

La SAN 4328/2023 de 23 de junio de la Sección 4ª (recurso 937/2019) trata una doble cuestión. Por un lado, cuándo prescribe el derecho a regularizar la RIC dotada por una persona física; y por otro, si realizaba o no una actividad económica. En la primera, alega el contribuyente una cuestión hoy en día superada: que el plazo de materialización de la RIC es de tres años y no cuatro como en las entidades jurídicas, cuando sabemos que el TS puso por fin orden en esta cuestión y señaló que es el mismo: cuatro años desde que se devengó el beneficio o tres años desde su aplicación. En la distribución del saldo de pérdidas y ganancias si hay una variante: que la persona física haya dotado contablemente la RIC a 31 de diciembre del año en que se genera el beneficio o al año siguiente. En el primero de los casos, la persona física sí pierde un año en el plazo de la materialización.

La segunda cuestión es más sutil, pues trata de un médico que presta sus servicios a una clínica, pretendiendo desarrollar una actividad profesional, mientras que la AEAT cree que es una actividad laboral. El que realice una actividad profesional o laboral es esencial en la RIC, puesto que solo pueden acogerse a su régimen quienes realicen una actividad empresarial o profesional. Al entender la Inspección que no la realiza, regulariza la dotación efectuada en 2010 por falta de actividad económica:

> La Inspección consideró que las rentas percibidas por los servicios que prestaba el recurrente a la Clínica del Sur, pese a haberse formalizado entre las partes un contrato de arrendamiento de prestación de servicios, debían de calificarse, en virtud la verdadera naturaleza de la relación, como rendimientos de trabajo. La Inspección, de conformidad con múltiples indicios, entendió que en la relación existente entre el interesado y el empleador concurrían las notas de ajenidad y dependencia propias de una relación laboral.

Y la AN desestima el recurso con las pruebas aportadas por la Administración: que el contribuyente prestaba sus servicios "profesionales" de forma exclusiva en un único centro hospitalario; que estaba inserto en la organización de la clínica que se encarga de programar su actividad y utiliza las

instalaciones de la clínica, con ausencia de organización propia del interesado; que la historia clínica de los pacientes es custodiada por el hospital; que el hospital le ayuda en la elaboración de las facturas; que en síntesis, no existe una ordenación por cuenta propia de los medios de producción y humanos, y que el riesgo de la actividad es asumido por el hospital. Con imposición de costas.

Sobre la misma materia de realizarse una actividad profesional o laboral, con su repercusión directa en la RIC, comento una resolución TEAC que aprecia que sí existe una actividad profesional. Es la **resolución TEAC de 25 de abril de 2023 (nº 7772/2020)**, que estima parcialmente la reclamación efectuada por unos prácticos portuarios que prestan sus servicios a una entidad mercantil de la que son socios y miembros del consejo de administración. La Inspección regularizó sus dotaciones RIC porque las inversiones efectuadas no estaban afectas a una actividad económica, puesto que a su entender los prácticos recibían rendimientos del trabajo y no de una actividad económica. Desestima el TEAC la correcta materialización en dos inmuebles por no haberse aprobado que se realizara en ellos actividad alguna, pero le da la razón al contribuyente en que, como práctico, realiza una actividad económica. Y lo hace acorde a una STSJC de 2022 referida a otro práctico del puerto, en la que se aprecia que las notas de dependencia y ajenidad que califican la relación laboral no están presentes. No hay dependencia, por cuanto el medio esencial para la prestación del servicio es el práctico, y todos los socios forman parte del órgano de administración, los turnos de trabajo no son una decisión empresarial, sino obedecen a las condiciones establecidas por el puerto, no hay margen de decisión empresarial al tratarse de un servicio de prestación obligatoria y en cuanto a la asunción del riesgo, junto a la responsabilidad de la sociedad coexiste la personal de los prácticos por su actuación profesional. Al existir una actividad económica, la regularización de la RIC efectuada por la materialización en deuda pública y participaciones de una sociedad por el motivo de no estar afectas a una actividad económica durante cinco años no es correcta.

IV. LAS VIVIENDAS TURÍSTICAS Y LA RIC: UN APRETÓN MÁS A LA MATERIALIZACIÓN, QUE DEBE PONDERARSE

El cambio normativo operado en 2018 respecto a la prohibición de materializar la RIC en viviendas vacacionales lo entendí positivo para la sociedad canaria dada la proliferación de esta actividad y lo que supone de merma en el mercado tradicional de viviendas. Tras años de titubeos por parte de

ayuntamientos, cabildos y el Gobierno de Canarias, se intenta ahora regular el sector con la parsimonia de siempre y la dura realidad de que a finales de 2023, en municipios turísticos como Yaiza, Lanzarote, el porcentaje de viviendas vacacionales alcanza el 22% del total de viviendas. Ello supone 2.227 viviendas y 12.357 camas turísticas creadas de la nada, en clara competencia desleal con el sector hotelero y extrahotelero, sujetos a mil requisitos con un elevado coste en su cumplimiento, que ven cómo se multiplican. En la isla conejera, le sigue en importancia de la vivienda vacacional el municipio de Haría, con un 14,4% del parque de viviendas dedicado a esta actividad[2]. Los datos publicados a principios de enero de 2024 por el Observatorio Turístico de Canarias son aún más llamativos y alarmantes: a finales de 2023, Canarias contaba con 251.308 plazas en hoteles, 98.042 en apartamentos y 195.994 en viviendas vacacionales, por lo que el porcentaje de las últimas en la suma total (36%) es el doble que el de los apartamentos (18%) y se acerca al 46% de los hoteles. Sorprendente la deriva, sin que autoridad alguna haya sabido atajarla. El Gobierno de Canarias, consciente de que el crecimiento desregulado y sin límites del alquiler vacacional afecta negativamente a los residentes, y que en algunas zonas han de pagar precios desorbitados por un piso, si es que lo encuentran, está preparando la futura ley de ordenación sostenible del uso turístico de vivienda, que espero que ponga cordura en un asunto que se le ha ido de las manos. Ciudades europeas de relevancia vivieron este boom hace años y consiguieron al menos regular el sector. La sociedad canaria va más lenta y mucho me temo que el borrador de proyecto dará lugar a intensas discusiones. La realidad ha superado las previsiones y el número de viviendas vacacionales prolifera como hongos, alcanzando en determinados municipios turísticos porcentajes demasiados altos en relación con el parque de viviendas totales. Por eso el Gobierno de Canarias ha de regular con mano firme el sector, aunque cada municipio "hará de su capa un sayo".

No obstante, los incentivos de la RIC a la vivienda vacacional fueron, en principio, adecuadamente recortados en 2018, y los dos nuevos párrafos del art. 27.4 cercenaron, a mi entender, las opciones de materialización en este tipo de viviendas, al margen de que prestaran o no servicios de recepción y otros propios de hotelería. El tenor de los párrafos es especialmente contundente al encabezarse ambos con la gráfica expresión "en ningún caso":

[2] La Voz de Lanzarote, 20 de diciembre de 2023.

- Art. 27. 4, A (redacción por la Ley 8/2018): En ningún caso, se podrá materializar la reserva para inversiones en Canarias en la adquisición de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos.

- Art. 27.4, C: En ningún caso, se podrá materializar la reserva para inversiones en Canarias en la rehabilitación o reforma de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos.

Y maticé antes "en principio", porque a la vista de lo que voy a comentar hará falta una mayor sensibilidad y concreción legal de la prohibición, para excluir determinadas inversiones, minoritarias, que redundan en beneficio de la sociedad.

En la Crónica de la RIC 2021 comentaba esta materia y el criterio de la DGT expresado en la consulta vinculante nº 1.773 de 8 de junio de 2021, que coincidía con el que personalmente había expresado tras la reforma de 2018. La consulta admite la materialización RIC en la adquisición y reforma de un inmueble para convertirlo en hotel, pero no la adquisición de varios apartamentos para ser igualmente rehabilitados y puestos en explotación como arrendamiento turístico, con todos los servicios hoteleros, motivándolo en la innovación legal que supuso el texto de los dos párrafos antes trascritos. Dice así la DGT:

> En segundo lugar, en relación a la posible materialización de la RIC en la adquisición de varios apartamentos para su explotación como arrendamiento turístico, hay que señalar que la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, introduce en las letras A y C del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la imposibilidad de materializar la RIC en la adquisición, rehabilitación o reforma de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos. En consecuencia, la inversión en los apartamentos para su explotación como arrendamiento turístico no sería apta para la materialización de la RIC[3].

La problemática principal que con razón intentaba resolver el legislador en 2018 no era otra que dejar de alentar fiscalmente al inversor que reconvertía un inmueble destinado a vivienda residencial en vivienda turística, cercenando así la posibilidad de que los residentes en esa zona, sobre todo los trabajadores, pudieran acceder a su vivienda en el mercado del arrendamiento a precios normales y acordes a sus nóminas. Y le puso coto general en cuanto a la materialización RIC, pero con algún indeseado efecto colateral, que hoy destaco con una nueva consulta

[3] DGT. CV 1.773 de 8 de junio de 2021.

vinculante de 2023. Me refiero a la **DGT CV 2562 de 26 de septiembre de 2023**, en la que no se aborda la materialización en un piso o en una vivienda que va a destinarse al uso turístico —con la consiguiente pérdida en el mercado tradicional del alquiler de viviendas residenciales— sino en un edificio protegido por sus valores históricos, arquitectónicos o ambientales, que precisa ser rehabilitado para destinarlo a la actividad turística. Para situarnos en una posición extrema y más llamativa, en un intento de transmitir con mayor facilidad lo que expreso, pensemos en una antigua casona vacía y semiderruida, pero con interés histórico, que con una profunda y costosa rehabilitación puede recuperarse como inmueble habitable. En este caso, qué duda cabe que no se detraen viviendas del mercado de alquileres; se genera, además, riqueza donde no la hay; y se desarrolla la actividad económica en Canarias, por lo que podría ser susceptible de los incentivos fiscales del REF. No obstante, nos encontramos con la prohibición de materializar la RIC en la adquisición, rehabilitación o reforma de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos, que literalmente abarca a la casona semiderruida con valor histórico si se destina a un fin turístico. Y es que la expresión "viviendas con fines turísticos" empleada por el legislador en 2018 supera el marco de las viviendas vacacionales. En una interpretación flexible de la norma y, dado que no se dan las características negativas de disminución de las viviendas susceptibles de arrendamiento, parecería lógico que el caso de rehabilitación expuesto sirviese como materialización válida, pero ¿quién se atreve a ello a tenor del texto legal introducido en 2018? Es precisamente lo que concluye la DGT en la consulta de septiembre de 2023, en la que rechaza la materialización RIC en la adquisición de un edificio protegido para rehabilitarlo y destinarlo a la actividad turística:

> Según los hechos manifestados en el escrito de consulta, la persona física consultante pretende materializar la RIC en la adquisición de un edificio incluido en el Catálogo de Protección por sus valores históricos, arquitectónicos o ambientales con la intención de rehabilitarlo y destinarlo a la actividad turística.
>
> En este sentido, la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, introduce, en las letras A y C del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la imposibilidad de materializar la RIC en la adquisición, rehabilitación o reforma de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos. En consecuencia, la inversión planteada por el consultante persona física en el escrito de consulta no sería apta para la materialización de la RIC[4].

[4] DGT. CV 2562 de 26 de septiembre de 2023.

La contestación puede parecer excesivamente rigurosa, pero soy consciente de que atiende al literal del art. 27.4 vigente, que quizás haya que cambiar.

Desde el punto de vista estrictamente turístico, la cuestión está regulada en el decreto 142/2010 de 4 de octubre (normativa regional canaria), que en sus artículos 4 y 5 prevé la clasificación de establecimientos turísticos de alojamiento en la modalidad hotelera y extrahotelera. En la primera están los diferentes tipos de hoteles: urbanos, emblemáticos, rurales y en general (de campo y playa); y en la segunda: los apartamentos, villas, casas emblemáticas, casas rurales y las viviendas vacacionales. Llamo la atención de que el legislador ha empleado en la prohibición RIC de 2018 la expresión viviendas turísticas, que va mucho más allá de las viviendas vacacionales y comprende la explotación de cualquier inmueble que pueda ser considerado como vivienda y se destine a apartamento, villa, casa emblemática, casa rural y, por supuesto, a vivienda vacacional. El problema actual de escasez de viviendas lo genera la vivienda vacacional, no el resto de modalidades, que en los casos específicos de la casa emblemática y rural suponen un beneficio para la sociedad, pues posiblemente sin su rehabilitación y explotación estarían como eriales y no como campos de cultivos, si se me permite el símil. Especialmente conflictivo es el caso de los apartamentos, que hasta ahora como modalidad de explotación turística extrahotelera se han utilizado pacíficamente como materialización RIC siempre que quien la dote y materialice los explote o gestione directamente, pero que en una interpretación literal y rigurosa pueden también quedar incluidos en la expresión viviendas turísticas a efectos de la prohibición.

Por todo ello, y dado el tenor de esta consulta, convendría que el legislador matizara adecuadamente en el reglamento del REF la expresión vivienda turística, salvaguardando los apartamentos de explotación extrahotelera, las casas emblemáticas y rurales de la prohibición de la inversión RIC, o que cambiara en el texto legal la expresión viviendas turísticas por la más limitada de viviendas vacacionales, que afectaría exclusivamente a la última modalidad enumerada en el art. 5 de la norma regional turística.

V. LA MATERIALIZACIÓN INDIRECTA EN PLANTAS DE ENERGÍAS RENOVABLES

Una de las modalidades que más éxito ha tenido en la materialización indirecta[5] durante los últimos años es la financiación de plantas de energías renovables con tecnología fotovoltaica y eólica. Las entidades que las explotan se financian en un porcentaje con fondos de quienes han dotado la RIC y la invierten en préstamos financieros concedidos precisamente a estas entidades. Los controles y mecanismos instaurados en la normativa desde 2015 proporcionan bastante seguridad jurídica, pues es preceptiva la idoneidad inicial del proyecto por parte del Gobierno de Canarias y un informe vinculante de la AEAT. No obstante, en 2023 se han generado conflictos tributarios importantes en este campo, de no fácil resolución al confrontarse, por un lado, la normativa aplicable a las subvenciones directas que recibe la entidad que instala los aerogeneradores y plantas fotovoltaicas y, por otro, las ayudas fiscales que recibe quien materializa la RIC en los préstamos que complementan su financiación. Por la importancia que está alcanzando esta vía alternativa de invertir explicaré con detalle los aspectos principales y requisitos que hay que cumplir.

La reforma del REF de diciembre de 2014 facilitó sustancialmente la denominada materialización indirecta, que hasta esa fecha, y salvo las populares emisiones de deuda pública por parte de la Comunidad Autónoma y los cabildos principales —que de hecho han desaparecido en los últimos años—, se instrumentalizaba a través de la suscripción de títulos del capital social de entidades que realizaban inversiones en inmovilizado apto para la RIC. La suscripción más extendida era en proyectos relacionados con los mismos grupos de empresa, socios o conocidos, que agrupaban capital para realizar una determinada inversión (la construcción de un hotel, su rehabilitación, una fábrica, una instalación eólica o fotovoltaica,…); y la minoritaria la que se produjo en algún proyecto señero puntual como la financiación del edificio administrativo de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria a través de la suscripción de acciones de la entidad RIC ULPGC, S. A.

[5] Se denomina materialización indirecta a aquella que se realiza invirtiendo en el capital social de sociedades que van a realizar inversiones aptas para la RIC, en deuda pública y en instrumentos financieros que sirvan para financiar activos aptos para la RIC, como las plantas de energía renovables. Hay otros supuestos previstos en la normativa, pero que apenas se utilizan por su complejidad.

El hecho de participar en minoría en el capital social de una entidad que no se controla accionarialmente supone un obstáculo para los potenciales suscriptores RIC, por lo que el legislador aceptó una vía mucho más cómoda para ambas partes: la materialización en préstamos a entidades financieras que financien inversiones aptas para la RIC, dotándola de una mayor seguridad jurídica a través de dos controles previos a la emisión de los instrumentos financieros: la supervisión del Gobierno de Canarias y el preceptivo informe vinculante de la AEAT. El nuevo apartado 3º de la letra D) dice así:

> Art. 27.4 D.3.º Cualquier instrumento financiero emitido por entidades financieras siempre que los fondos captados con el objeto de materializar la Reserva sean destinados a la financiación en Canarias de proyectos privados, cuyas inversiones sean aptas de acuerdo con lo regulado en este artículo, siempre que las emisiones estén supervisadas por el Gobierno de Canarias, y cuenten con un informe vinculante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
>
> A estos efectos, el contribuyente que materializa la Reserva procederá a comunicar fehacientemente a la entidad financiera el importe de la misma así como la fecha en que termina el plazo para la materialización. Esta última, a su vez, comunicará fehacientemente al contribuyente las inversiones efectuadas así como su fecha. Las inversiones realizadas se entenderán financiadas según el orden en el que se haya producido el desembolso efectivo.
>
> En el caso de desembolsos efectuados en la misma fecha, se considerará que contribuyen de forma proporcional a la financiación de la inversión.
>
> Las inversiones realizadas no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal, salvo los previstos en el artículo 25 de esta Ley.

Del texto del art 27 vigente desde el 1 de enero de 2015 llama la atención que se trate de cualquier instrumento financiero, siempre que sea emitido por una entidad financiera. Entre los instrumentos financieros figuran, por definición contable y financiera, los préstamos, por lo que a partir de ese año puede materializarse la RIC en un préstamo que sirva para financiar al prestatario una inversión apta, pero con el requisito importante adicional de que el préstamo ha de concederse a una entidad financiera. No sirve, en consecuencia, materializar en un préstamo a una sociedad mercantil que va a realizar una inversión, es necesario que esa sociedad sea una entidad financiera.

El concepto de entidad financiera viene regulado, a estos efectos, en el art. 2 del Reglamento del REF (R.D. 1758/2007), siendo amplio, y previendo incluso que sean entidades extranjeras las que realicen la labor puente de captar los fondos RIC para que se inviertan en activos determinados. Es por lo que las compañías que más han captado esta financiación RIC optaron por crear una entidad financiera en países europeos en que los procedimientos de constitución y control sean ágiles, que, a su vez, es la que financia a la sociedad que realizará la inversión.

El mecanismo de supervisión de las emisiones de préstamos se regula en el art. 15 del Reglamento. Parte de la solicitud previa de su idoneidad al Gobierno de Canarias, quien tras recibir la documentación solicita un informe vinculante a la AEAT, que deberá emitirlo en el plazo de tres meses. La resolución motivada que ponga fin a la solicitud puede declarar la idoneidad del proyecto o rechazarla —en cuyo caso es recurrible—, y deberá emitirse en el plazo de seis meses desde la presentación de la solicitud previa; se entiende desestimada a efectos de los recursos pertinentes si ha transcurrido más de los seis meses. Es importante tener en cuenta que mientras no exista una resolución firme en vía administrativa que declare la idoneidad del proyecto, la suscripción del préstamo no surte efectos en la materialización RIC.

Una vez obtenida la idoneidad, el mecanismo de materialización debería ser jurídicamente seguro, pero he de precisar que más correcto es decir que debe ser más seguro, porque de la lectura de los prolijos informes vinculantes de la AEAT se desprende una serie de supuestos de hechos que han de comprobarse por la Inspección a posteriori y que siembran ciertas dudas si se cumplirán en la práctica o no. Y es que una cosa es el razonamiento teórico de un fiscalista sobre un proyecto y otra la práctica mercantil que conlleva su realización. Pediría en este sentido una mayor concreción en el informe vinculante y no dejar detalles al albur que puedan significar controversias indeseadas a la hora de su comprobación años más tarde.

A pesar de que la suscripción en el capital social de sociedades sigue siendo una fórmula de éxito cuando existe algún tipo de relación previa entre los socios y suscriptores, la modalidad que más ha atraído a quienes dotan la RIC, y no la materializan en su propio tejido empresarial, es la que explico, que ha tenido

relevancia en las energías renovables, rehabilitación de hoteles y próximamente en el arrendamiento de viviendas de protección oficial a través de una SOCIMI creada al efecto.

- **5.1. La inversión ha de permanecer al menos cinco años en funcionamiento. Atención a la jubilación o cese de la actividad**

Los activos financieros (préstamos o títulos de capital de sociedades mercantiles) en los que se materializa indirectamente la RIC en energías renovables han de permanecer al menos cinco años en el patrimonio de quien dotó la RIC —como el resto de activos, exceptuando el suelo que la obligación es de 10 años— y en funcionamiento las inversiones eólicas o fotovoltaicas que financiaron. Este doble requisito impide que el préstamo se devuelva antes de los cinco años o que las inversiones dejen de producir energía, lo que ocasionaría la pérdida del incentivo disfrutado. A las dos precauciones a tener en cuenta he de añadir una tercera, que no figura en el literal de la norma, pero que se ha abierto paso en la doctrina administrativa hasta el TEAC: que el empresario individual, el profesional o la entidad mercantil que dotó la RIC ha de permanecer activa con un establecimiento permanente en Canarias durante los cinco años de mantenimiento de los activos financieros y de funcionamiento de las inversiones aptas financiadas.

Desde el punto de vista conceptual, he expresado en numerosos trabajos que jurídica y económicamente no tiene sentido que la materialización indirecta exija que quien dotó la RIC permanezca con una actividad económica en Canarias, pues precisamente esta modalidad y la modernización de la economía en general, contribuyen al desarrollo económico a través de las especialidades y colaboraciones empresariales. Y que es el propio texto legal el que con claridad dice en el art. 27.4.D), refiriéndose a las inversiones finales que van a hacerse, que los elementos patrimoniales así adquiridos deberán mantenerse en funcionamiento en Canarias en los términos previstos en este artículo; mientras que, respecto a los títulos suscritos, el párrafo final del art. 27.8 señala que cuando se trate de los valores a los que se refiere el art. 27.4.D) (acciones, bonos, préstamos…) deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente durante cinco años ininterrumpidamente. En base a estos dos preceptos legales sigo manteniendo que un empresario individual o profesional puede jubilarse, regularizando la RIC de los activos empresariales que no hayan estado en funcionamiento; pero no, las participaciones y préstamos en los que haya materializado indirectamente, siempre

que estos permanezcan en su patrimonio y las inversiones que financió continúen en funcionamiento durante los cinco años preceptivos. Sin embargo, diferente es la apreciación que tiene la Administración, los diferentes tribunales económicos-administrativos e incluso el TSJC, que dicen lo contrario.

Es lo que ocurre con la materialización indirecta en deuda pública, cuyo capital permite que las entidades públicas continúen con sus inversiones; con las acciones suscritas en sociedades mercantiles que han realizado las preceptivas inversiones; y con los préstamos financieros para financiar las instalaciones generadoras de energía. En todas esas alternativas la actividad económica continúa, el desarrollo económico de Canarias prosigue, a pesar de que el empresario individual haya fallecido, se jubile, o que la sociedad que dotó la RIC cese en su actividad o se traslade a otros territorios. La Administración tributaria no opina igual y regulariza la RIC cuando la empresa que la dotó no desarrolla su actividad durante los cinco años en que han de permanecer las inversiones en funcionamiento, aunque estas sigan funcionando en sede de los organismos públicos o de las empresas especializadas en energías renovables. El motivo por el que se regulariza es que la normativa "exige" la existencia de una empresa activa en Canarias durante los cuatro años del plazo de materialización y los cinco años que han de permanecer en funcionamiento las inversiones. La muerte del empresario individual o del profesional, salvo que sus herederos continúen su actividad y cumplan las obligaciones contraídas con la dotación RIC; la jubilación y el cese de la actividad; el cambio de un establecimiento mercantil de Canarias a otros territorios; y el cese de la actividad en una entidad mercantil, significan bajo el criterio administrativo el incumplimiento de la normativa RIC y, en consecuencia, su regularización.

Y lo cierto es que este criterio ha ido triunfando en los tribunales económicos administrativos. Sirva como paradigma la reciente resolución del **TEAC de 28 de marzo de 2023 (recurso 00-03784-2021)** que confirma la obligación de la empresa que dotó la RIC de tener un centro de actividad activo en Canarias, o sea, una explotación económica activa durante todas las fases de la RIC (dotación, materialización y funcionamiento de las inversiones), aun en el caso de que haya materializado indirectamente la RIC. En concreto se refiere a la deuda pública. Son varias las resoluciones del TEAR de Canarias en este mismo sentido, entre ellas la **resolución de 31 de enero de 2023 de la Sala de Las Palmas (reclamación nº 35-04338-2021)**, que hace un largo recorrido jurídico en esta materia, citando

consultas vinculantes y sentencias judiciales, y concluye con la obligación de disponer de un centro de actividad económica en Canarias aun en el caso de la materialización indirecta, ratificando su criterio de resoluciones anteriores. Algunos Tribunales de Justicia, en los casos que han llegado a sus Salas, ratifican este criterio administrativo, como sucede en la Sentencia del TSJ de Canarias de 29 de julio de 2021 (recurso 34/2021)[6].

- **5.2. Lo ocurrido en 2023 con las subvenciones**

No siempre es la interpretación "novedosa" en la normativa RIC la que impide disfrutar de los incentivos fiscales del REF a las empresas que han realizado sus inversiones en Canarias, sino que en ocasiones se ven afectadas por otras regulaciones. Es lo que ha sucedido en el campo de las eólicas en 2023 al contrastarse que determinadas subvenciones del FEDER concedidas en 2018 a través del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía de España (IDAE) contienen en su articulado una cláusula específica que impide que esas inversiones puedan disfrutar de otras ayudas. Y no olvidemos que la RIC es una ayuda de estado, por lo que el conflicto está servido y no es de fácil resolución. Para más inri, en su día los empresarios afectados elevaron una consulta al Ministerio de Transición Ecológica y al propio IDAE para que aclarara si las ayudas eran compatibles con los incentivos del REF, que no mereció respuesta alguna.

Hasta ahora, el mecanismo de compatibilidad de ayudas se saldaba recurriendo a los límites máximos que podían recibir las empresas o las inversiones iniciales en concreto, de forma que si se superaba el límite había que regularizar parte de la RIC o devolver una parte de la subvención recibida. Esta previsión del Reglamento del REF, basada en las directrices europeas de ayudas regionales, es clara al respecto; pero queda aún por resolver el conflicto actual, en que no es la normativa RIC la que impide compatibilizar las ayudas, sino una simple orden que regula las subvenciones específicas que tramitó el IDAE. La Orden TEC/1380/2018, de 20 de diciembre, es la que establece las bases reguladoras de las ayudas a la inversión en tecnologías eólica y fotovoltaica situadas fuera de la Península y cofinanciadas por el FEDER. En ella se señala la incompatibilidad de esas ayudas con otras que se otorguen para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera administraciones públicas.

[6] Análisis efectuado a partir de los comentarios de Florido Caño (2023) en la *Revista Hacienda Canaria nº 60* a la primera resolución señalada. Añade este autor que la doctrina administrativa se aplica en todos los casos de materialización indirecta no solo en los casos de deuda pública que dieron lugar a la Sentencia y resoluciones que comenta.

Cinco años más tarde se publicó la Orden TED/448/2023, con las bases de las ayudas para la energía renovable en las islas, financiadas con fondos europeos *Next Generation,* que establece la incompatibilidad con otras ayudas concedidas para el mismo coste de actuación, pero que al menos contiene una regla de incompatibilidad que expresamente admite otras ayudas.

Las incompatibilidades previstas en ambas órdenes no tienen que estar reñidas con las ayudas de estado del REF, puesto que atienden a fines diferentes. El REF pretende aliviar los costes de las empresas situadas en una región ultraperiférica y fragmentada en islas; mientras que las ayudas a las energías renovables tienen precisamente como objetivo su impulso. Pero el conflicto está ahí, por lo que la Asociación de Empresarios Eólicos ha trasladado su preocupación al comisionado del REF, quien está tratando de buscar un arreglo jurídico a este nuevo demérito en la aplicación de los incentivos fiscales en Canarias, que afecta a unos quince proyectos por un importe de ayudas cercano a los 250 millones de euros.

En muchos de los proyectos eólicos no existen subvenciones de este tipo y en la gran mayoría de las subvenciones concedidas al sector no hay tales cláusulas de incompatibilidad, pero conviene revisar la letra chica por si acaso. La prensa canaria se hizo eco de este asunto con precisión en el mes de noviembre y la Asociación mencionada encargó un informe jurídico para solventar la controversia surgida. Afortunadamente, y con cargo a las subvenciones de la Orden de 2018 a las instalaciones de producción de energía eléctrica con tecnología eólica y fotovoltaica, el IDAE ha notificado recientemente, en enero de 2024, el total grado de cumplimiento de las obligaciones establecidas a algún empresario canario que las combinó con los incentivos del REF.

- **5.3. La inversión válida en renovables financiada con el préstamo**

Sobre la materialización indirecta en préstamos para financiar parques eólicos o instalaciones fotovoltaicas, el tenor del art. 27.4 D de la Ley/1994 y del Reglamento REF a partir de 2015 es suficientemente claro para que sea necesario acudir a consultas vinculantes, más cuando el procedimiento actual exige que la AEAT emita un informe vinculante sobre cada proyecto de emisión. Sí conviene repasar que en la inversión válida que se financia por esta vía sirve tanto el suelo

donde se instala el molino o las placas fotovoltaicas como los propios aerogeneradores y placas, así como los proyectos de ingeniería necesarios. Las precauciones principales que hay que tener son que tanto el suelo como la maquinaria no se hayan afectado anteriormente a la RIC (con dotaciones de 2007 y años siguientes) ni a otro incentivo sobre la inversión; y que en el caso de que se reciban subvenciones, se rebajen del coste de adquisición. Es posible la materialización en suelo por estar comprendida la actividad de producción de energía eléctrica en el epígrafe 151.4 del Impuesto de Actividades Económicas (IAE), esto es, dentro de las actividades industriales. Los criterios se expresan con rotundidad en la DGT CV 2609 de 13 de febrero de 2009:

> De acuerdo con lo anteriormente expuesto, y atendiendo al supuesto objeto de consulta relativo a la inversión en parques eólicos, será apta la inversión correspondiente a la parte de suelo, siempre que concurran los siguientes requisitos:
>
> 1º - que el citado suelo no se haya beneficiado con anterioridad ni del régimen de reserva para inversiones en Canarias, ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni de la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991,
>
> 2º - que se afecte al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas
>
> En relación con el primer requisito, la consultante no especifica si el suelo se ha acogido o no a algún tipo de beneficio fiscal con anterioridad.
>
> Respecto al segundo requisito, hay que tener presente que la actividad de producción de energía eléctrica a través de un parque eólico se encuentra clasificada en el epígrafe 151.4. del Grupo 151 "Producción, transporte y distribución de energía eléctrica", dentro de la División 1 de la sección primera de las Tarifas del IAE; por lo tanto el suelo cumpliría el requisito de estar afecto a una de las actividades económicas previstas en la letra C del apartado 4 del artículo 27.
>
> Por último, y en lo que respecta a la parte de la inversión correspondiente a las construcciones, instalaciones y obras, se entenderá materializada la RIC para los posibles compradores que pretendan materializar la RIC por la letra C del apartado 4

del artículo 27 de la Ley 19/1994 desde su entrada en funcionamiento en el plazo previsto en el apartado 4 del mencionado artículo 27, y por el importe del precio de adquisición o coste de producción, excluidos los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, sin que pueda resultar superior al valor de mercado de las mencionadas construcciones, instalaciones y obras a dicha fecha, y sin considerarse la parte financiada con subvenciones como importe de la materialización de la cantidades dotadas, de conformidad con los apartados 6 y 7 del mismo artículo.

Conviene tener en cuenta que el art. 20 del Reglamento señala que la materialización indirecta en instrumentos financieros se tiene por realizada cuando la entidad emisora haga entrar en funcionamiento las inversiones financiadas. No sirve, por tanto, la fecha de suscripción del préstamo para cumplir con los 4 años del plazo de materialización, sino que es la fecha en que los aerogeneradores o las placas fotovoltaicas entran en funcionamiento la que señala dicho plazo.

- **5.4. La delimitación entre inversión inicial o de sustitución, y ayudas regionales a la inversión o ayudas al funcionamiento**

La adquisición de un aerogenerador o de placas fotovoltaicas se considera una inversión inicial de las previstas en el art. 27.4.A de la Ley 19/1994 y en los artículos 6, 8 y 36 del Reglamento REF. Básicamente, son inversiones iniciales los elementos patrimoniales nuevos del inmovilizado material, adquiridos en la creación de un establecimiento, esto es, cuando entren en funcionamiento por primera vez; o en la ampliación de un establecimiento, que conlleve el incremento del valor de los activos. Además, hay inversión inicial si se produce la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos (en este caso, energía) y en la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento. En todos estos casos tiene cabida la inversión en un aerogenerador y en el suelo donde instalarlo, sirviendo tanto que se cree o amplíe un establecimiento dentro de la misma empresa como que se diversifique la actividad con una nueva. Es lo que sucede con una empresa que se dedique al comercio y que en la cubierta de su edificio decida instalar placas fotovoltaicas. Continúa con su establecimiento y actividad principal, pero le ha añadido un plus: la creación de energía. Menos frecuente es que se den las circunstancias previstas en la última opción, que se transforme sustancialmente el proceso productivo, que está pensada para cambios significativos en procesos industriales; pero es suficiente con que se de una cualquiera de las opciones para que exista una inversión inicial.

En algún caso específico, como en la sustitución de varios aerogeneradores por uno más potente o el cambio de placas fotovoltaicas por otras nuevas, puede surgir la duda de si estamos ante una inversión inicial o de sustitución. Descartando la opción de que se trate de la creación de un nuevo establecimiento, puesto que no se determina su puesta en funcionamiento por primera vez (art.8.1. del Reglamento), nos encontramos con la posibilidad de que las nuevas inversiones incrementen el valor total de los activos (art. 8.2 del Reglamento) o que supongan una mayor capacidad de producción de energía o que se produzca con inferiores costes (normativa contable para activar un inmovilizado que sustituye a otro), en cuyo caso estaríamos ante una inversión inicial. Paradigma de esta complejidad es que en la **DGT CV 1912 de 4 de julio de 2023** se aborde la sustitución de cuatro aerogeneradores antiguos por uno nuevo, pero sin detallar el consultante las características de producción de los antiguos y del nuevo. La DGT santifica la materialización en el nuevo aerogenerador, pero no tiene datos suficientes para calificar la inversión como inicial, motivo de que su aptitud para la RIC lo enmarque dentro del cajón de sastre del art. 27.4.C, tanto en su versión de elemento productivo como que contribuye a la mejora del medio ambiente en el territorio canario.

Esta última opción es la que contempla el art 11 del Reglamento REF al regular las inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente: las realizadas en bienes del activo material consistentes en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento, para autoconsumo, de fuentes de energía renovables para su transformación en electricidad; que no se consideran inversiones iniciales, pero que se admiten *ad hoc* como materialización RIC. Es lo que ocurre cuando se instalan placas fotovoltaicas para disminuir el consumo de energía proveniente de la red eléctrica, que al no ser una inversión inicial es apta para la RIC por el art. 27.4 C), que comprende los elementos patrimoniales que contribuyan a la mejora del medio ambiente, y que se detallan en el art. 11 del Reglamento. La consulta analizada deja pocas dudas al respecto, por lo que trascribo parte de su texto:

> 4. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento cuando el nuevo proceso tenga unas características o aplicaciones desde el punto de vista tecnológico que

difieren de forma esencial del existente endicho establecimiento con anterioridad a la inversión.

Con arreglo a lo anterior, en la medida en que el inmovilizado intangible (sic, errata) nuevo comporte un aumento de la capacidad productiva, con su consecuente reflejo patrimonial en el incremento del valor total de los activos, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 8 del Reglamento, podrá calificarse como inversión inicial consecuencia de una ampliación de establecimiento.

Sin embargo, en el supuesto concreto planteado no existen datos suficientes para determinar si la sustitución de cuatro aerogeneradores por uno solo, nuevo de última generación, puede ser considerada como inversión apta a efectos de lo dispuesto en la letra A del apartado 4 del artículo27 de la Ley 19/1994 y de lo establecido en el artículo 8.2 del Reglamento.

Sin perjuicio de lo anterior, la inversión en el aerogenerador nuevo puede considerarse inversión apta para materializar las cantidades destinadas a la RIC, de acuerdo con lo dispuesto en la letra C de dicho artículo 27.4 de la Ley 19/1994, así como de conformidad con lo especificado en el artículo 11 del Reglamento de desarrollo de la referida Ley, en la medida en que se trata no solo de una inversión en un elemento patrimonial del inmovilizado material que podría no tener la consideración de inversión inicial sino que, a su vez, se trata de una inversión en un elemento patrimonial que contribuye a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.

En efecto, el artículo 11 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, establece que (…)

En cuanto al importe de la obra civil ejecutada para la puesta en funcionamiento del nuevo aerogenerador, debe traerse a colación el Plan General de Contabilidad, aprobado por real decreto 1451/2007, de 16 de noviembre, cuya Norma de Registro y Valoración 2ª, relativa al Inmovilizado Material, dispone que "El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares."

Más específicamente, la Norma de Registro y Valoración 3ª, relativa a las Normas particulares sobre inmovilizado material, recoge, asimismo, en relación con las construcciones, que "Su precio de adquisición o coste de producción estará formado,

además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones."

Por tanto, la obra civil ejecutada para la puesta en funcionamiento del nuevo aerogenerador dado que formará parte del precio de adquisición de dicho inmovilizado material quedará subsumida en la letra C del artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

- **5.5. La materialización indirecta en préstamos financieros no es inversión inicial. Los límites a la intensidad de la ayuda**

No obstante lo que hemos predicado para la inversión directa en eólica y renovable, el tratamiento de la materialización indirecta a través de un préstamo financiero es diferente, y no se considera una inversión inicial.

La cuestión de si la inversión es o no inicial no es baladí, puesto que a la hora de determinar los límites de las ayudas los cálculos se harán de forma diferente, dependiendo de si las ayudas se consideran a la inversión o al funcionamiento. El control de los incentivos y límites de acumulación se indican en los artículos 36, 37 y 38 del Reglamento REF. El art. 36 incluye exclusivamente entre las ayudas regionales a la inversión las previstas en el art. 27.4, letras A (supuestos de inversión inicial) y B (creación de empleo derivada de una inversión inicial). El resto de apartados C y D (en el que está incluida la materialización indirecta en préstamos financieros) se consideran ayudas regionales al funcionamiento de las empresas. En consecuencia, en la materia que ahora desarrollo hay que tener en cuenta que la inversión directa en un aerogenerador es una inversión inicial y da lugar a una ayuda regional a la inversión, mientras que la materialización indirecta en un préstamo para financiar un aerogenerador, al no ser una inversión inicial, da lugar a una ayuda regional al funcionamiento.

Se computarán las ayudas, tanto unas como otras, en el ejercicio en que entren en funcionamiento las inversiones (no en el año en que se suscribe el préstamo financiero). Se hace aplicando, para calcular su intensidad, el tipo del IS del año de la dotación al importe de la inversión efectuada: si la inversión de la dotación de 2019 entró en funcionamiento en 2023, la ayuda se computará multiplicando el tipo impositivo de 2019 por el importe de la inversión, y se declarará en el modelo 282 de 2023. Las inversiones anticipadas tienen una

regulación específica y se computan y declaran en el ejercicio en que se dota la RIC.

La diferencia entre unas y otras ayudas está a la hora de acumularlas y calcular los límites. Las inversiones iniciales —las susceptibles de recibir ayudas a la inversión, teóricamente de un importe mayor— se acumulan por proyectos de inversión y, según se trate de pymes o grandes empresas, no pueden superar unos determinados porcentajes sobre la inversión. En Canarias, para 2015-2020, el porcentaje general era del 35%, con un suplemento del 10% para las empresas medianas (250 trabajadores y 50 M de facturación máxima) y otro 10% para las pequeñas (menos de 50 trabajadores y hasta 10 M de facturación)[7]. En consonancia con esos porcentajes, una empresa que facturase más de 50 M tenía como límite de la ayuda que representa la RIC el 35% de la inversión. Como el tipo del IS es el 25%, lo que marca el ahorro no tendría inicialmente problemas, salvo que recibiese otras ayudas o subvenciones, en cuyo caso habría que regularizar el importe que exceda del 35% o devolver parte de la subvención.

Después de la pandemia, el 19 de abril de 2021, el Diario Oficial de la Unión Europea publicó las DAR 2022-2027. Para ver el límite de la intensidad de las ayudas en Canarias hay que tener en cuenta en primer lugar su Anexo I, con la cobertura de ayuda regional por estado miembro para 2022-2027. En España, las zonas "a" de las regiones NUTS —las que permiten las intensidades máximas— incluyen a Canarias con el 75% del PIB per cápita y un porcentaje de población nacional del 4,68%; y en segundo lugar, hay que atender el límite de la intensidad que se señala en los puntos 178 y siguientes de las directrices europeas. Para las grandes empresas de las zonas "a", el punto 179, 3) indica el 30% para aquellas regiones como Canarias, con un PIB superior al 65% de la media europea de la EU de los 27 países, al que pueden adicionarse hasta 20 puntos porcentuales por ser región ultraperiférica (punto 180). Para las pymes, la intensidad del 30% se incrementa hasta 20 puntos, y las medianas empresas en 10 puntos. Si establecemos la comparativa con los porcentajes del 35% (grandes empresas), 45% (medianas) y 55% (pequeñas) de las DAR 2014-2020, los límites para Canarias se han incrementado hasta el 50% para las grandes empresas, 60% las medianas y 70% % las pequeñas para 2022-2027. No obstante, España solicitó la revisión de su mapa de ayudas regionales, que fue aprobado por la Comisión

[7] Estos porcentajes no constan en el ordenamiento interno sino en las Directrices Europeas de Ayuda Regional 2014-2020 y la Decisión de la Comisión Europea de 21 de mayo de 2014.

Europea recientemente, el 13 de diciembre de 2023, y tras la revisión, los límites para 2024-2027 pasan a ser el 60%, 70% y 80% para grandes, medianas y pequeñas empresas, respectivamente. El incremento de 10 puntos porcentuales se debe a que la Comisión Europea aprobó un cambio estadístico respecto al PIB per cápita regional, que hizo que Canarias, así como otras regiones, pasaran del 75% al 65% de la media europea, siendo así acreedora de una mayor intensidad de las ayudas de estado de finalidad regional[8].

El límite en el resto de inversiones que no tienen la consideración de inversión inicial y que dan lugar a ayudas al funcionamiento de las empresas se aplica en función de un porcentaje sobre la cifra de facturación de la empresa. Subió en el tiempo del 10 al 17,5% y a raíz de la modificación del art. 15.4 del reglamento europeo de exención por categorías se fijó en el 30%[9]. Es el tipo aplicable a la actualidad, en principio suficiente, pero que por el desfase temporal entre el momento de la dotación y el momento del cómputo de la ayuda —que se produce en el ejercicio en que entran en funcionamiento las inversiones— pueden darse efectos no deseados en la realidad empresarial. Es el caso en que se dotó la RIC en el año "n" con gran facturación y hay que computar la ayuda y calcular su intensidad en el año "n+4", en el que exista una facturación muy baja que impide cumplir los límites, lo que implica tener que regularizar el incentivo RIC disfrutado. Y no es un caso teórico, sino que su aplicación la hemos comprobado con los efectos de la pandemia Covid-19 en las empresas.

VI. ¿LOS REQUISITOS EXIGIDOS EN LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES CONDICIONAN LA DOTACIÓN RIC?

Había siempre entendido que los requisitos que afectaban a la materialización no influían en la dotación RIC, que se regía por sus propios condicionantes enmarcados en los apartados iniciales del art. 27. Sin embargo, la falta de precisión a la hora de legislar sobre la RIC se ha saldado siempre en detrimento del contribuyente. Uno de los asuntos en que la doctrina administrativa va avanzando inexorablemente es en la aplicación restrictiva de la actividad de alquileres de inmuebles, concretamente, en los requisitos que se exigen en la materialización de inmuebles afectos a una actividad económica de arrendamiento. Son muchos las

[8] He llegado a esta documentación y a los porcentajes finales gracias a la colaboración de Ildefonso Socorro Quevedo.

[9] Esta materia se analiza en profundidad en Miranda Calderín (2018): Crónica de la RIC 2017.

limitaciones legales para materializar la RIC a partir de 2007 y comienzan a exigirse también a la dotación: ¿puede dotarse la RIC con los rendimientos obtenidos en la actividad de arrendamiento de inmuebles que no cumplan los requisitos de materialización?, ¿son aplicables los condicionantes a la materialización a los beneficios susceptibles de la dotación? El caso más palmario lo encontramos en el arrendamiento de activos a personas vinculadas, ya que expresamente la norma excluye a los inmuebles alquilados a vinculadas de la materialización, pero nada dice sobre la dotación: ¿es posible dotar la RIC con los alquileres generados en el arrendamiento a personas vinculadas?

La primera respuesta a bote pronto debe ser que sí, siempre que se realice una actividad económica con los alquileres, pero si analizamos el texto del art.27.8 encontramos que su literalidad permite interpretar tanto que sí como que no. Y si atendemos a la filosofía del REF, vemos, por un lado, que al dotarse la RIC con el beneficio generado por esos alquileres se incrementa el compromiso de inversión en Canarias; pero, por otro, hay que plantearse si esa actividad, sin riesgo empresarial aparente alguno, es merecedora o no de un incentivo fiscal.

Partiendo de esta base podemos también cuestionar si los beneficios generados en el arrendamiento no cualificado de inmuebles, entendiendo por tal el que incumple los requisitos adicionales de ser actividades turísticas, industriales, VPO y comercial en áreas en declive, pueden ser objeto de la dotación. Mi respuesta, también a bote pronto, es que sí, siempre que los inmuebles estén afectos a una actividad económica, pero conviene atender a la normativa y a la corriente administrativa que hace que los requisitos de la materialización en inmuebles vayan mutando a la dotación.

Terminé de redactar en 2011 el *Manual de la Reserva para inversiones en Canarias, 2007-2013* y en él dediqué el apartado 5.3.1 a la dotación con beneficios de la actividad de alquileres, concretamente a si la prohibición del arrendamiento de inmuebles a personas vinculadas traspasaba la esfera de la materialización y afectaba también a la dotación. Mi criterio era que no y así lo refrendaba la DGT en dos consultas de 2009. Aun así, terminaba el corto apartado con una afirmación que sembraba las dudas: *En 2011 hemos observado algunos procedimientos de inspección tributaria en que estos recientes criterios de la DGT no se tienen en cuenta.* Y esos procedimientos en los que los actuarios propugnaban que la vinculación entre las partes afectaba tanto a la materialización como a la dotación

fueron aceptados y rechazados, y vueltos a rechazar y aceptar por el TEAR hasta 2019 y el TEAC hasta 2014, sembrando la más absoluta confusión al respeto[10]. Incluso, la DGT en la CV3563-2013 cambió su criterio de 2009 para decir esa vez que: *Por lo tanto, puesto que la entidad consultante se dedica al arrendamiento de hoteles, podrá disfrutar de la reducción siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios de dichos hoteles, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.* Y ello a pesar de que la normativa no había cambiado desde 2009 al 2013.

La posición del TEAR en 2019 y del TEAC en 2014 era que la vinculación solo afectaba a la materialización, no a la dotación; mientras que desde 2013 la DGT mantiene lo contrario. Así las cosas, la Sala de Las Palmas vuelve a pronunciarse sobre esta materia en **resolución TEAR de 28 de octubre de 2022, reclamación nº 35/1197/2022**, confirmando el criterio de la Inspección de que los requisitos cualificados exigidos al arrendamiento de inmuebles en el art. 27.8 se extienden a todas las fases de la RIC: dotación, materialización y mantenimiento. Lo motiva principalmente en que el apartado 8 hace mención al régimen de la reserva para inversiones en general, lo que da a entender que se refiere a todas las fases, situaciones y condiciones de la norma, incluida la dotación; y a que también fue ese su criterio en resolución de 2017.

Con este pronunciamiento del TEAR de 2022, su criterio último es que los requisitos exigidos a la materialización RIC en inmuebles para arrendar afectan también a la dotación, coincidiendo con la consulta vinculante de la DGT de 2013. Y ya no solo se trata del arrendamiento entre personas vinculadas, sino las demás especificaciones que exige el art. 27.8, las que se trasladan, al menos desde el punto de vista administrativo, a la fase de la dotación RIC. Eso obliga a replantearse por prudencia la exclusión del beneficio generado en la actividad de arrendamiento de inmuebles que, a pesar de desarrollarse como una actividad económica, queda al margen de los supuestos específicos contemplados para la materialización: actividades turísticas, viviendas de VPO, alquileres a empresarios que van a desarrollar una actividad industrial en los inmuebles y zonas comerciales en áreas en declive turístico por necesitar de su rehabilitación. Fuera del criterio administrativo podrían quedar también los beneficios generados en la explotación

[10] Florido Caño (2023) aborda con rigor y detalle la evolución de los tribunales económico administrativos sobre este asunto en *Hacienda Canaria nº 59.*

de viviendas vacacionales que se realice como actividad económica, aunque hasta 2018 se admitía la materialización en ellas.

El presupuesto básico debe ser si el rendimiento de todas estas actividades se realiza o no en el seno de una actividad económica, pero parece no ser suficiente para la Administración, por lo que habrá que esperar a que esta mutación de requisitos de la fase de materialización a la de dotación llegue algún día al TS y siente doctrina al respecto. Mientras, habrá que actuar con la máxima prudencia a la hora de asesorar en esta nueva controversia.

VII. CONSIDERACIONES SOBRE LA TEORÍA DEL CAJÓN DE SASTRE DEL ART. 27.4.C) EN BIENES USADOS E INTANGIBLES

Finalizo la Crónica con tres cuestiones planteadas por los compañeros de la AEDAF para que de mi parecer. La primera es la materialización por grandes empresas en bienes usados; la segunda, la materialización en inmovilizados intangibles que excedan del 50% del coste del proyecto del que formen parte; y la tercera, más específica, si es posible la materialización en un fondo de comercio adquirido a título oneroso, por ejemplo, en la adquisición de una oficina de farmacia. Abordo la temática en los siguientes dos apartados.

7.1. La materialización por las grandes empresas en bienes usados

La primera cuestión de si es válida la materialización en activos empresariales usados por parte de las grandes empresas es fácil de resolver porque sobre esta materia expresé con claridad y por escrito en 2012 lo que pensaba sobre la teoría del "cajón de sastre" del art. 27.4.C). Mientras que las directrices europeas sobre las ayudas regionales a la inversión vigentes en 2007-2013 no limitaban este tipo de ayudas a las inversiones en activos fijos nuevos, sí lo hacía el art. 27.4.A) de la Ley 19/1994 para las grandes empresas, que debían adquirir activos fijos nuevos. No obstante, comentaba ese año que las grandes empresas también podían materializar la RIC en activos usados, pero por la letra C), ya que incumplían uno de los requisitos de la letra A), precisamente el de no ser pequeñas y medianas empresas. Concluía que mientras que por la letra A) solo podrán materializar aquellas empresas grandes y pymes que realicen una inversión inicial, por la letra C) podrán hacerlo tanto las pymes como las grandes empresas que inviertan en activos usados, trátese de una inversión inicial o de sustitución.

La llamada teoría del cajón de sastre fue ratificada en 2009 por la DGT a instancia de una consulta que redactamos para las Cámaras de Comercio de Santa Cruz de Tenerife y Las Palmas (DGT CV 518-2009, de 17 de marzo) en la que se planteaban las dudas que existían sobre la normativa RIC 2007, entre ellas:

> Segundo: ¿es correcta la interpretación de que las empresas que no sean de reducida dimensión pueden materializar la RIC en activos usados que se consideren inversión inicial y que no se hayan afectado anteriormente a este incentivo fiscal, a pesar de que lo prohíbe expresamente el art 27.4.A), porque el art. 27.4.C) permite afectar a la RIC la adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo que no reúna alguna de las condiciones establecidas en la letra A?

La DGT sobre esta materia concreta no es tan explícita como en el resto de cuestiones planteadas en la consulta de 2009, puesto que no le da mayor importancia al tamaño de la empresa, sino a que los bienes usados no hayan estado afectos anteriormente a incentivos fiscales, y admite que las grandes empresas puedan materializar en bienes usados por la letra C):

> … De la letra trascrita se deduce que la adquisición de cualquier elemento patrimonial del activo fijo material o inmaterial que no pueda ser considerado como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A de dicho apartado, puede considerarse inversión apta para materializar la RIC. Por tanto, las adquisiciones de dichos elementos, aun cuando sean usados, podrán afectarse a la materialización de la RIC en base a lo establecido en dicha letra C de cumplirse los requisitos exigidos en dicha letra[11].

El mismo criterio ha sido expresado por la DGT en posteriores consultas, como la DGT CV0659 de 2016 y CV0177 de 2019, sin que haya detectado mayor oposición en la Inspección al comprobar la materialización en bienes usados por parte de las grandes empresas.

[11] DGT. CV0518-09. El texto de la consulta y los comentarios anteriores en Miranda Calderín, *Manual de la RIC 2007-2013* (2012: 489-506).

7.2. La materialización en inmovilizado intangible que no se considere inversión inicial, con referencia específica al importe que exceda del 50% del coste del proyecto de inversión en las grandes empresas y al fondo de comercio

Hasta la publicación en 2012 del *Manual de la RIC 2007-2013,* la materialización en inmovilizado intangible —así denominado por la reforma contable en detrimento de la expresión inmovilizado inmaterial, que perdura en las directrices europeas— era tan pequeña que apenas existían consultas vinculantes al respecto, motivo de que solo dedicase una docena de páginas a esta materia, concentrada principalmente en las obras realizadas por los arrendatarios en los inmuebles y en la explotación de algún software en específico. Con el paso del tiempo se ha ido incrementado la casuística, pero sin grandes innovaciones. Para entrar en la temática específica de las ayudas de estado al inmovilizado intangible conviene analizar primero la normativa europea, concretamente las DAR 2022-2027 (directrices de ayudas regionales), y luego la normativa específica del REF.

El punto 19, 15) de las DAR vigentes define como activos inmateriales a aquellos que no tienen una materialización física o financiera, como los derechos de patentes, licencias, conocimientos técnicos u otros derechos de propiedad intelectual. La definición a efectos de las ayudas de estado de finalidad regional es menos amplia que la que manejamos en el ámbito jurídico y contable, y parece excluir algunas de las muchas partidas contempladas en el Plan General de Contabilidad (PGC): gastos de investigación y desarrollo, concesiones administrativas, propiedad industrial, fondo de comercio, derechos de traspaso y aplicaciones informáticas. Es una primera nota a tener en cuenta.

El punto 24, al señalar los costes subvencionables, hace referencia a los activos inmateriales, concretando el punto 25 que serán solo los que formen parte de una inversión inicial. Los puntos 33 y 34 van entrando en la materia que nos interesa y especifican que, en el caso de grandes empresas, los costes de los activos inmateriales únicamente serán subvencionables hasta el 50% del coste de la inversión inicial, mientras que en el caso de pymes se incrementa hasta el 100%. Los activos inmateriales (punto 34) deben ser asociados con la zona pertinente, sin que puedan transferirse a otras zonas. Para su control deben utilizarse exclusivamente en la empresa beneficiaria, ser amortizables, adquirirse en

condiciones de mercado a terceros no relacionados con el comprador y permanecer asociados al proyecto de inversión al menos 5 años (3 en las pymes).

De las especificaciones de las DAR deducimos que las categorías tasadas de inmateriales y el límite del 50% del coste de inversión afectan exclusivamente a las inversiones iniciales no a las de sustitución, esto es, a las susceptibles de recibir ayudas de funcionamiento.

El art. 27.4 de la Ley 19/1994 del REF regula las inversiones aptas para el cumplimiento de la RIC. En la letra A prevé la adquisición de elementos del inmovilizado intangible que se consideren inversión inicial, especificando que deberán tratarse exclusivamente de derechos de uso de propiedad intelectual, conocimientos no patentados y concesiones administrativas, que a su vez, han de cumplir requisitos adicionales: utilizarse exclusivamente en un establecimiento en Canarias que realice una actividad económica; ser amortizables y adquiridos a terceros en condiciones de mercado; y figurar en el activo de la empresa. Puntualiza que en el caso de concesiones administrativas se entienden adquiridas en condiciones de mercado cuando sean objeto de un procedimiento de concurrencia competitiva.

La Ley 19/1994 se refiere al inmovilizado intangible en condiciones parecidas a las DAR 2021/2027, considerándolo apto para la materialización cuando sea una inversión inicial y esté dentro de los conceptos de derechos de uso de propiedad industrial, conocimientos no patentados y concesiones administrativas, que a su vez han de cumplir los requisitos adicionales antes señalados. Quedan por tanto fuera de la materialización cualquier otro inmovilizado inmaterial que no sean los indicados. No obstante, por la teoría del cajón de sastre, el art. 27.4.C) considera materialización válida la adquisición de intangibles que no pueda ser considerada como inversión inicial, es decir, que no esté ligada a la creación, ampliación, diversificación de un establecimiento o a la transformación sustancial del proceso productivo. De su lectura surge la duda de si cualquier activo intangible es válido por la letra C) o solamente las tres categorías de elementos especificados en la letra A). En este sentido, la doctrina administrativa relacionada con la teoría del cajón de sastre de la letra C) ha sorprendido por su flexibilidad, interpretando que sirve cualquier activo, material o inmaterial, que no pueda considerarse inversión inicial, siempre que se afecte a una actividad económica y, por supuesto, no esté expresamente prohibido, como es el caso de las viviendas turísticas.

El art. 27.5 especifica algunas cuestiones en relación con determinados intangibles, precisamente los incluidos en el art. 27.4.A): derechos de propiedad industrial que no sean signos distintivos del contribuyente o de sus productos, que hayan sido creados o transformados en Canarias, siempre que se exploten y dirijan desde este territorio; las concesiones administrativas; y, paradójicamente, las aplicaciones informáticas, que no están comprendidas *ad hoc* en las DAR 2021-2027 ni en el art. 27.4.A), pero sí en el art. 27.5. Y digo paradójicamente porque por un error en el "copia y pega" del legislador de un precepto ZEC en la reforma de 2018, se exige a partir de ese año que el software se haya creado en Canarias, cuando antes se admitía para la RIC cualquier aplicación informática que se utilizara en Canarias.

La última mención de la Ley REF a los intangibles es la del art. 27.6, que señala que el importe de los inmateriales que se consideran inversión inicial no podrá exceder para las grandes empresas del 50% del proyecto de inversión del que formen parte, siendo del 100% en las pymes —condicionantes señalados en las DAR 2022-2027—.

Dos son pues las dudas principales que surgen de la lectura del texto legal. Primera: ¿cualquier elemento inmaterial que no se considere inversión inicial sirve para la materialización por el art. 27.4.C) o solo las cuatro categorías de derechos de uso de propiedad intelectual, conocimientos no patentados, concesiones administrativas y aplicaciones informáticas creadas en Canarias? Y segunda: ¿en las grandes empresas, la inversión en inmateriales que exceda del 50% del proyecto del que formen parte es válida por el art. 27.4.C)?

El análisis del Reglamento REF poca luz aporta. Solo algunas matizaciones para la consideración de inversión inicial en las que se incluyen los inmateriales e introduce algunas puntualizaciones respecto a estos activos. En el art. 9 desarrolla lo que son conocimientos técnicos no patentados: *los derechos para la explotación económica de fórmulas o procedimientos secretos, los derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y el conjunto no divulgado de informaciones técnicas necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento*. Y en el art. 12 se ocupa de los gastos de investigación y desarrollo incluidos en el art 27.4.C) de la Ley, remitiendo su conceptuación a la LIS. En

definitiva, no añade argumento alguno que permita resolver las dos cuestiones planteadas.

La DGT, en numerosas consultas vinculantes, se ha referido a la teoría del cajón de sastre del art. 27.4.C) con un sentido amplio y flexible. Sirvan de ejemplo: la CV 3032-2014 sobre apartamentos usados; la CV 1538-2016 sobre inmuebles usados; la CV 659-2016 sobre un local usado para usar como almacén o para alquilar; y la CV 0494-2018 sobre un edificio usado de aparcamientos. En todas ellas admite que los inmuebles usados son aptos para la materialización RIC por la letra C), al no cumplir los requisitos de la letra A). Acerca de los activos intangibles hay menos consultas, pero en ellas se corrobora la teoría del cajón de sastre. En concreto, la CV 3032-2014 sobre la concesión administrativa para explotar áridos; la CV 2438-2017 sobre la concesión administrativa para explotar un centro comercial y la CV 0492-2018 sobre software y licencias de uso de software.

Y es precisamente en la confirmación administrativa de la teoría del cajón de sastre donde encontramos la posible solución a las dos cuestiones planteadas con el inmovilizado intangible. Aquellas adquisiciones de elementos que formen parte del inmovilizado intangible que no pueda considerarse inversión inicial serán apta por el art. 27.4.C), siempre que estén afectas a una actividad empresarial que se realice en Canarias y que de conformidad con la normativa contable se califiquen como inmovilizaciones intangibles. Hay que ser conscientes de que determinadas categorías de intangibles, como las concesiones administrativas, han de cumplir requisitos adicionales; el software ha quedado excluido desde 2018 si no se ha creado en Canarias; y las marcas han sido calificadas como no aptas por la DGT en CV 0042-2011. De resto, entiendo, como lo hice en 2012, que los intangibles sirven como materialización válida por el art. 27.4.C), sin que tengan que estar incluidos en las categorías específicas que señalan las DAR y el art. 27.4.A) de la Ley 19/1994 para ser consideradas inversiones iniciales. Con este planteamiento, mi opinión es que la adquisición de derechos de traspaso o del fondo de comercio son materializaciones válidas para la RIC, siempre que se afecten a una actividad económica desarrollada en Canarias, se adquieran a terceros no vinculados a valor de mercado, y se cumpla la exigente normativa contable para su activación.

El PGC se refiere al inmovilizado intangible en varias partes, desde el marco conceptual hasta las definiciones de cuentas, pero es en la segunda parte: normas de registro y valoración, punto 5, donde lo define, y en el punto 6 señala algunas

normas específicas. Con carácter general, al igual que el inmovilizado material, para reconocer un intangible hay que cumplir la definición de activo y los criterios de registro contenidos en el marco conceptual, a lo que se añade el criterio de identificabilidad. Se cumple este cuando el inmovilizado satisfaga uno de los dos requisitos: que sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado; y que surja de derechos legales o contractuales. En ningún caso, incide la norma, se reconocen como intangibles los gastos ocasionados para el establecimiento y las marcas.

En cuanto a las normas específicas, se refieren a determinadas categorías de intangibles: gastos de investigación y desarrollo, propiedad industrial, fondo de comercio, derechos de traspaso, programas de ordenador y otros inmovilizados, en los que a modo de ejemplo, se incluyen las concesiones administrativas, derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias.

Desde la óptica contable, conviene además tener en cuenta la resolución de 28 de mayo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre el intangible, que aparte lo ya comentado, añade varias concreciones:

- El registro contable de intangibles se hará cuando sea probable la obtención de rendimientos con ellos y se puedan valorar de forma fiable.
- En ningún caso se registrarán como tales los gastos ocasionados como consecuencia del primer establecimiento de la empresa o del inicio de una nueva línea de actividad: honorarios, gastos de viaje, estudios previos, publicidad de lanzamiento, captación y formación de personal.
- Los impuestos indirectos solo se incluirán cuando no sean recuperables de la Hacienda Pública.
- Excluye de los costes generados por la misma empresa en la creación de un intangible los relacionados con la formación del personal y los imputables a funciones administrativas y comerciales.
- Los derechos de uso adquiridos a título gratuito se contabilizan a su valor de mercado y de acuerdo con lo previsto para las subvenciones y donaciones.
- Desarrolla normas particulares para determinados intangibles: investigación y desarrollo, propiedad industrial, propiedad intelectual, derechos de traspaso, aplicaciones informáticas, concesiones administrativas, contratos de franquicia, derechos de emisión de gases de efecto invernadero, derechos de

adquisición de jugadores, de participación en competiciones deportivas, derechos sobre organización de acontecimientos deportivos y derechos de replantación de las empresas vitivinícolas. En cada uno de los supuestos, especialmente en los seis últimos por su novedad, habría que atender a las especificidades establecidas para su registro como activo intangible.

Si se cumple la normativa específica contable y las resoluciones del ICAC para registrar la adquisición de un intangible como un activo se habrá dado el primer paso para que sirva como materialización RIC. El segundo paso es ver si se considera a efectos de las ayudas de estado de finalidad regional (DAR y normativa REF) una inversión inicial, en cuyo caso, solo son válidas las categorías determinadas de intangibles a las que me referí; y el tercer paso, que si no se considera inversión inicial, puede ser objeto de materialización por la teoría del cajón de sastre del art. 27.4.C). De esta forma, un fondo de comercio, los derechos de traspaso, y el importe de los intangibles que exceda en las grandes empresas del 50% del proyecto del que forman parte son materializaciones RIC que deben reputarse como válidas. No obstante, sirva de recordatorio que las marcas no se consideran activos; y que desde el punto de vista del incentivo fiscal, desde 2018 el software que no se haya creado en Canarias no sirve como inversión apta, que las inversiones han de afectarse a actividades económicas que se desarrollen en Canarias, adquiridas a título oneroso y a valor de mercado, que los impuestos que graven la adquisición no se consideran aptos para la materialización, y que no sirven para el incentivo los derechos de uso sobre intangibles adquiridos a título gratuito.

En sentido contrario a lo expuesto se ha manifestado el TEAR, Sala Las Palmas, en la resolución de 31 de marzo de 2023, reclamación 35-00827-2022, en la que concluye que el exceso del 50% del proyecto de inversión (en las grandes empresas) no es válido por la letra C).

Finalmente, voy a referirme al fondo de comercio que se adquiere en el contexto de una combinación de negocios, concretamente en la compra de una farmacia, que como intangible puede servir como materialización RIC, pero sin que me conste que hayan existido pronunciamientos a favor ni litigiosidad al respecto. Señal de que pocos, o ningún adquirente, se han acogido a esta modalidad. Personalmente, en las operaciones de este tipo en las que he intervenido como profesional no he aconsejado esta vía, ¿por qué? Paso a explicarlo.

Aunque de una interpretación sistemática de la normativa RIC y la doctrina administrativa del cajón de sastre del art. 27.4.C) haya concluido que es apta la materialización en un fondo de comercio adquirido a un tercero en condiciones de mercado y afecto a una actividad económica en Canarias, no deja de ser una operación de riesgo fiscal, pues no se conoce doctrina de la DGT al respecto ni han llegado asuntos a los Tribunales de Justicia en esta materia. Al menos, que conozca y referido al fondo de comercio de una farmacia. En cualquier comprobación de la RIC, el actuario puede rechazar la materialización en el fondo de comercio por no tenerla clara desde el punto de vista normativo ni contar con criterio alguno de la DGT que de forma específica lo admita. Y sabemos lo que ocurre cuando se incoa un acta, y lo que tardan en resolverse las reclamaciones económico-administrativas y las posteriores instancias judiciales. Y no solo se trata de dinero, sino de salud, de la de quien se enfrenta a tan dilatada contingencia. Por tanto, y en primer lugar, por la inseguridad jurídica que conlleva esta materialización, he preferido no aconsejarla.

En segundo lugar, tratándose de la adquisición de una farmacia, la compraventa con el importe de la licencia, existencias, inmovilizado y fondo de comercio suele hacerse con fondos ajenos, no con beneficios generados en una actividad. Préstamos que irán amortizándose con la ganancia prevista obtener con la explotación del establecimiento. Ello implica que en el momento de la adquisición no sea posible la dotación RIC con los beneficios generados, pues se comienza la actividad y sencillamente no hay beneficios. Y sin beneficios no existe el trasvase necesario de un rendimiento económico a la dotación. No obstante, sí es posible la adquisición del fondo de comercio como inversión anticipada de las dotaciones RIC de ese ejercicio y de los tres siguientes. Las normas que establecen el cómputo y los límites de intensidad de las ayudas muestran en la normativa general RIC que la intensidad de la ayuda se computa en el año en que entran en funcionamiento las inversiones; pero en el caso de las inversiones anticipadas, las ayudas se computan a efectos de sus límites y acumulación en el año en que se vayan realizando las dotaciones, razón de que el sistema resulte fiscalmente atractivo, si bien es precisamente en los primeros años cuando el beneficio no es mucho por soportar la cuenta de explotación el coste financiero de los préstamos. A pesar de la bondad del régimen de las inversiones anticipadas y del atractivo que supone dotar la RIC en los siguientes tres años, tratándose del fondo de comercio es aconsejable contar

al menos con el criterio de la DGT respecto a la materialización en su adquisición onerosa.

CONCLUSIONES

Primera: el cambio legal respecto a la continuidad del régimen de las inversiones anticipadas mientras esté vigente el reglamento europeo de exención por categorías, sin el tradicional límite de los tres años, es positivo.

Segunda: hemos de acostumbrarnos a que cada vez lleguen menos controversias RIC al TS, siendo relevante que en 2023 haya admitido la casación en tres asuntos de interés: (i) si los requisitos adicionales que se exigen en la actividad de arrendamiento afectan o no a todos los arrendamientos; (ii) si el comunero meramente inversor desarrolla o no una actividad económica, para saber si la gestión efectiva de los comuneros que exige la Administración en las comunidades de bienes que explotan inmuebles en arrendamiento es necesaria o no; y (iii) el régimen aplicable a la DIC en Canarias cuando desapareció del régimen general, cuestión que tiene especial relevancia cuando se rechaza la materialización RIC en una inversión en inmuebles y se solicita la aplicación de la DIC.

Tercera: en la sutil delimitación de si una actividad es profesional o laboral a la hora de dotar la RIC, la AN y el TEAC se pronuncian en dos casos diferentes: la AN concluye que la actividad desarrollada por un médico en una clínica es laboral, por lo que no puede dotar la reserva; mientras que el TEAC estima que la actividad de los prácticos socios de una entidad de servicios portuarios es profesional, siendo correcta la dotación efectuada.

Cuarta: las viviendas vacacionales cada vez son más denotadas por la sociedad, que ve como se ha reducido drásticamente el parque de viviendas residenciales en alquiler y el consecuente incremento de las rentas. Desde el punto de la vista de la RIC, la reforma de 2018 prohibió la materialización, aunque generalizando en las viviendas turísticas en general, razón de que la DGT haya excluido la inversión en la rehabilitación de una casa emblemática.

Quinta: la materialización indirecta en energías renovables y rehabilitación de establecimientos turísticos ha alcanzado relevancia en 2023 al soco del régimen de informes vinculantes previos de la AEAT, pero algunos puntos sería aconsejables mejorarlos (el tenor de los informes antes de la conclusión final), sobre todo,

después de lo que ha sucedido con las subvenciones del IDAE en concurrencia con las ayudas de estado del REF.

Sexta: me preocupa la mutación que se está llevando a cabo en los requisitos exigidos en la actividad de arrendamiento de inmuebles, que pensaba que solo condicionaban a la materialización, y ahora se aplican además como requisitos a tener en cuenta en la dotación RIC. Esta corriente doctrinal ha sido refrendada en 2022 por el TEAR.

Séptima: por la teoría del cajón de sastre del art. 27.4.C) una inversión que no cumple los requisitos de la letra A) para las inversiones iniciales es apta para la materialización, siempre que esté afecta a una actividad económica desarrollada en Canarias. Eso hace posible que una gran empresa pueda materializar en bienes usados (que no se hayan afectado a la RIC) y en intangibles (superando el límite del 50% señalado para las inversiones iniciales, criterio que no comparte el TEAR en resolución de 31—3-2023); y que cualquier empresa pueda hacerlo en activos intangibles afectos a actividades en Canarias, incluyendo el fondo de comercio y los derechos de traspaso. Si bien es una cuestión que en el caso del fondo de comercio no ha sido aún refrendada por la DGT, razón de que recomiende prudencia.

Monte Lentiscal, 1 de febrero de 2024