

ALGUNOS PROBLEMAS EN LA APLICACIÓN DE LA RIC
Y LAS SOLUCIONES APORTADAS
POR EL REAL DECRETO 1758/2007,
DE 28 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA
EL REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 19/1994,
DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL REF

Israel Expósito Suárez
Universidad de La Laguna

RESUMEN

La RIC ha permitido el crecimiento social y económico de Canarias. Sin embargo, el régimen jurídico del citado incentivo fiscal ha provocado muchas incertidumbres, especialmente porque no ha existido un criterio interpretativo uniforme sobre su aplicación. Después de la última reforma legislativa del art. 27 de la Ley 19/1994, producida para adaptar la RIC al nuevo ordenamiento de la UE, se ha aprobado un Reglamento que pretende proporcionar criterios para interpretar correctamente el citado incentivo fiscal.

PALABRAS CLAVE: RIC, Unión Europea, incentivo fiscal.

ABSTRACT

«Some problems in the implementation of the RIC and solutions of Royal Decree 1758/2007 of 28 December, by approving the regulations for implementation of Law No. 19/1994, on July 6, to change REF». The RIC has enabled the social and economic growth of the Canary Islands. However, the legal regime of the said tax incentive has led to many uncertainties, especially because there has not been a criterion interpretive uniform on its implementation.

After the last legislative reform of art. 27 of Law 19/1994, produced for the ICN adapt to the new order of the EU, has adopted a regulation that is intended to provide criteria for read correctly cited the tax incentive.

KEYS WORDS: RIC, European Union, tax incentive.

1. PLANTEAMIENTO PRELIMINAR

Diversos estudios elaborados por instituciones y administraciones públicas confirman que la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) ha sido uno de los incentivos fiscales que más ha contribuido al desarrollo social y económico de Canarias. En este sentido, por ejemplo, cabe recordar el Informe realizado



por la Consejería de Economía del Gobierno de Canarias en vísperas de la renovación de los instrumentos integrantes del REF a finales de 2006, en el que se subrayaba que «del conjunto de incentivos fiscales contenidos en la Ley 19/1994, es sin duda alguna la Reserva de Inversiones en Canarias el que, dado su carácter de estímulo directo a la autofinanciación de nuevas inversiones, ha tenido un mayor impacto positivo sobre el desarrollo del tejido empresarial canario y, por tanto, sobre la evolución de la economía de Canarias en la última década»¹.

En la misma línea, el Consejo Económico y Social de Canarias, en relación al REF, ha destacado que sus «instrumentos más relevantes son las singularidades fiscales directas, como la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) y la Zona Especial Canaria (ZEC) [...]»².

Sin embargo, al margen de las valoraciones positivas acerca de la incidencia de la RIC en el desarrollo social y económico de Canarias de la última década, lo cierto es que el mencionado incentivo fiscal ha sido fuente de numerosos y relevantes conflictos planteados en sede económico-administrativa o judicial.

La ausencia de criterios interpretativos sobre la correcta aplicación del art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, por la que se modifica el Régimen Económico y Fiscal de Canarias ha sido uno de los argumentos más empleados por los beneficiarios de la RIC para demandar la configuración de un régimen jurídico más claro. Pretensión que ha estado acompañada de diferentes propuestas de modificación del citado precepto legal que han pretendido optimizar la aplicación de la Reserva mediante la descripción más precisa de los plazos, la incorporación de nuevas vías de materialización de las inversiones o, en general, la mejor definición de otros aspectos de la regulación de la RIC.

Estas demandas de los beneficiarios de la RIC, unidas a la inexorable revisión del régimen jurídico del citado incentivo fiscal han permitido la reciente aprobación del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la Reserva para Inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria³ (en adelante, Reglamento REF).

Sin embargo, pese a la aparición de un nuevo texto normativo que ofrece criterios interpretativos para la correcta aplicación de la RIC, no han sido pocas las críticas que se han vertido por parte de diferentes sectores económicos o sociales contra el Reglamento REF. Por ello, parece oportuno analizar si dicho Reglamento ofrece soluciones a los problemas planteados con anterioridad a su entrada en vigor. Un objetivo que se pretende realizar considerando la doctrina de los órganos admi-

¹ CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA DEL GOBIERNO DE CANARIAS, *Renovación de los Incentivos fiscales*, enero 2006, p. 15.

² CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE CANARIAS, *Informe Anual 2004 sobre la situación Económica, Social y Laboral en Canarias durante el año 2003*, p. 39.

³ *Boletín Oficial del Estado*, núm. 14, de 16 de enero de 2008, p. 3.048 y ss.

nistrativos especializados que se han indicado criterios de interpretación del régimen de la RIC y la jurisprudencia de los tribunales de justicia que llegaron a conocer de cuestiones relacionadas con la aplicación del mencionado incentivo final.

2. LA RIC COMO UN INCENTIVO FISCAL MUTABLE

Cualquier reflexión sobre la idoneidad del Reglamento REF, así como la valoración del ahorro fiscal y de las correlativas inversiones propiciadas por la RIC debe partir de la previa consideración de la incidencia del Derecho comunitario en la definición de los regímenes jurídicos de los incentivos fiscales aplicables en el territorio de la UE.

La existencia del incentivo fiscal objeto de estudio sólo puede ser concebida a la luz de su consideración como una ayuda de Estado, en los términos del art. 87.3 TCE. Dicho precepto permite la vigencia de ayudas de Estado en forma de incentivos fiscales únicamente en aquellos territorios en los que concurren una serie de circunstancias objetivas que justifiquen la aplicación de tales medidas como solución a determinados problemas de desarrollo económico y/o social.

En este sentido, el art. 27 de la Ley 19/1994 se fundamenta en las características físicas y sociales que han singularizado el proceso de integración de Canarias en la UE, y que han motivado la definición, por parte del Derecho originario de la UE, de un régimen especial previsto en el art. 299.2 TCE⁴ que permite la derogación o modulación del acervo comunitario en las denominadas regiones ultraperiféricas (en adelante, rups), entre las que se cuenta a Canarias.

Así, procede recordar que, desde el siglo xv, Canarias disfruta de un conjunto de normas de naturaleza económica y/o tributaria (denominado Régimen Económico y Fiscal de Canarias), cuyo contenido ha variado desde entonces como consecuencia de su necesaria adaptación a las circunstancias políticas, jurídicas, económicas y sociales de cada periodo histórico.

Un proceso de adaptación que especialmente se ha acentuado después de la incorporación de Canarias a la UE, cuyo ordenamiento jurídico sólo ha permitido la vigencia de aquellos instrumentos que objetivamente contribuyan a la superación del atraso económico y social que experimenta el Archipiélago como consecuencia de circunstancias tales como su acentuada lejanía del continente europeo, las reducidas dimensiones de los territorios insulares que lo integran o sus características orográficas o peculiaridades medioambientales.

En relación a la RIC, las autoridades comunitarias autorizaron la aplicación de dicho incentivo fiscal a partir de 1994 —en sustitución del Fondo de Previsión para Inversiones— con el propósito de estimular el desarrollo socioeconómico del Archipiélago, por lo que de ese modo las instituciones comunitarias aprobaban un

⁴ RÍOS RULL, F. y EXPÓSITO SUÁREZ, I.: *El régimen jurídico de Canarias como territorio ultraperiférico de la Unión Europea*, Universidad de La Laguna, 2007, p. 34.

nuevo instrumento fiscal que pasaba a integrarse en el tradicional REF. Si bien, la Reserva aprobada en 1994 debía ser coherente con una serie de requisitos que precisamente reflejaban los motivos que habían justificado su aprobación y que, en líneas generales, se traducían en la intención de crear mecanismos útiles para impulsar el desarrollo social y económico de Canarias en el ámbito comunitario.

Sin embargo, la relevancia de la misión encomendada a la RIC o la confianza institucional depositada en ella no podían evitar que este incentivo fiscal se sustrajera a los controles comunitarios de eficacia y legalidad. En este sentido, la primera modificación del régimen jurídico de la RIC tuvo lugar con el Real Decreto 3/1996, de 26 de enero, cuya Exposición de Motivos recuerda que la modificación que dicho cuerpo normativo lleva a cabo en relación al art. 27 de la Ley 19/1994 se debe a que «la Comisión Europea había advertido que determinados aspectos del régimen jurídico de algunos incentivos fiscales integrantes del REF podrían resultar incompatibles con el Derecho comunitario»⁵. Si bien, el Real Decreto 3/1996, sólo representa el inicio de una considerable serie de reformas operadas con el fin de configurar un incentivo fiscal adecuado para atender las necesidades de la realidad socioeconómica de Canarias y compatible con las prescripciones del Derecho comunitario⁶.

Una necesaria adaptación a la que atiende el Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y el Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio; así como el Reglamento de desarrollo de la citada Ley, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre.

En efecto, el Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre⁷, constituye la última modificación del régimen jurídico de la RIC, y responde a la necesidad de adecuar el art. 27 de la Ley 19/1994 a las nuevas circunstancias normativas de la UE en materia de ayudas de Estado, expresadas en las autorizaciones otorgadas por la Comi-

⁵ La modificación que se introdujo en el art. 27 de la Ley 19/1994 pretendía, por un lado, especificar que las dotaciones realizadas a la Reserva podían materializarse mediante la suscripción de acciones o participaciones de sociedades que, aun no estando domiciliadas en Canarias, cumplieran en el Archipiélago los fines señalados en el citado art. 27. Y, por otro, eliminar la materialización de la RIC mediante la suscripción de deuda pública del Estado.

⁶ Para una consideración más amplia de la compatibilidad de la RIC con el Derecho comunitario se recomienda, entre otros, HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: «La influencia del ordenamiento comunitario en los arts. 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 166 pp. 45-58.

⁷ Como advierte la Exposición de Motivos del Reglamento 1758/2007, la modernización del régimen jurídico de la RIC mediante el Real Decreto-Ley 12/2006 responde a que, en la praxis, habían quedado demostradas «algunas deficiencias en el cumplimiento de su objetivo principal de adecuar la tributación a las circunstancias particulares de las Islas Canarias. La parca regulación de los incentivos introducidos había derivado tanto en inseguridad como en conflictividad jurídica. Por otra parte, se habían detectado algunas dificultades para que se produjeran las inversiones a las que debían destinarse los recursos tributarios liberados dentro de los plazos y en las condiciones legalmente previstas». Ello sin perjuicio de las implicaciones que se derivan de la aprobación de las nuevas Directrices comunitarias sobre Ayudas de Estado de finalidad regional respecto a la definición de las medidas fiscales aplicables en las regiones de la UE.

sión Europea con fecha 20 de diciembre de 2006 en relación a la prórroga de la vigencia de determinadas medidas especiales de carácter fiscal (arts. 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994 y Zona Especial Canaria) que debían adaptarse a las prescripciones de las nuevas Directrices sobre Ayudas de Estado de Finalidad Regional para el periodo 2007-2013.

Por tanto, como consecuencia de la subordinación del Derecho comunitario de las medidas fiscales aplicables en los Estados miembros, la RIC se debe someter periódicamente a un proceso de revisión y renegociación en el que participan las autoridades autonómicas, estatales y comunitarias, que evalúan la incidencia del citado incentivo fiscal en el desarrollo de Canarias y el efectivo cumplimiento de los fines que motivaron su aprobación. Por ello, resulta imperativo definir un régimen jurídico preciso que disminuya la conflictividad originada en torno a la aplicación de la RIC y que permita que el ahorro fiscal originado por ésta se destine de manera efectiva a la consecución de dichos objetivos. Finalidad a la que pretende contribuir el recientemente aprobado Reglamento 1758/2007, de 28 de diciembre⁸.

3. PROBLEMAS EN LA APLICACIÓN DE LA RIC ANTES DEL REGLAMENTO REF

3.1. LOS PROBLEMAS EN LA APLICACIÓN DE LA RIC ANTES DEL REGLAMENTO REF

Sin menoscabo de la responsabilidad de la RIC en el crecimiento socioeconómico de Canarias, la aplicación del mencionado incentivo fiscal ha originado problemas de diferente índole, probablemente ocasionados en su mayoría por la carencia de un texto reglamentario que proporcionara criterios interpretativos sobre la aplicación del art. 27 de la Ley 19/1994. Un cúmulo de problemas que comprometieron la continuidad de la RIC en el periodo de programación 2007-2013.

En efecto, la continuidad de la RIC después del 2006 dependió de un arduo y complejo proceso de negociación sobre los términos de la renovación del régimen jurídico de aquella y de otros instrumentos comprendidos en el REF. Una renovación que fue objeto de debate en el Parlamento de Canarias y que se reflejó en la aprobación de una Resolución⁹ *ad hoc* en la que se exponía la necesidad de modificar el art. 27 de la Ley 19/1994 con el fin de procurar una nueva RIC; más coherente con las necesidades sociales y económicas de Canarias y compatible con el ordenamiento comunitario.

⁸ La misión principal del Reglamento 1758/2007 consiste, según se indica en su Exposición de Motivos, en «desarrollar las remisiones que se encuentran en el texto legal, esclarecer determinados aspectos del mismo con el objeto de ofrecer mayor seguridad jurídica a los particulares sobre los criterios que deben regir la aplicación de los beneficios tributarios regulados y reducir el nivel de conflictividad jurídica puesta de manifiesto en el pasado. Igualmente, se procede a determinar algunos conceptos que se incorporaron tras la reforma introducida en diciembre de 2006 que tienen su origen en el Derecho comunitario y que no habían sido utilizados con anterioridad por nuestras normas fiscales».

⁹ Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, núm. 35, de 6 de febrero de 2006.



El Parlamento canario manifestó su posición respecto a la problemática que había presentado la aplicación del entonces art. 27 de la Ley 19/1994, proponiendo al respecto una serie de modificaciones que, según el criterio de la Cámara autonómica, eran precisas para obtener en el nuevo periodo de programación un incentivo fiscal más acorde con las características que definen el contexto socioeconómico canario en los albores del siglo XXI.

En este sentido, la Cámara autonómica advertía que la prórroga del REF debía negociarse atendiendo a las indicaciones que a continuación se resumen:

1. Posibilidad de materializar la RIC mediante la creación directa de empleo.
2. Flexibilizar la normativa de la RIC en el caso de las empresas canarias de menor dimensión.
3. Incentivar las inversiones en investigación, desarrollo e innovación, así como en la mejora de las condiciones ambientales de las actividades productivas y de transporte.
4. Incluir la emisión de deuda pública de otros organismos y entes públicos.
5. Ampliar el plazo de materialización para grandes inversiones e inversiones en infraestructuras.
6. Permitir que las entidades financieras se beneficien de la RIC mediante inversiones iniciales.
7. Beneficiar al sector transporte.
8. Emprender medidas de carácter social.
9. Defender el mantenimiento de la materialización en activos de sustitución (pese a constituir ayudas al funcionamiento).
10. Ampliar la interacción entre la RIC y las concesiones administrativas.
11. Mantener la materialización de la RIC en sociedades de capital riesgo estableciendo un horizonte temporal para la inversión superior a cinco años.
12. Excluir la posibilidad de materializar la RIC en activos inmobiliarios destinados al arrendamiento, salvo el arrendamiento turístico, el de las viviendas protegidas, el de los activos de uso industrial y los de las zonas comerciales comprendidas en las zonas turísticas en declive.
13. Fomentar la materialización de la RIC en la rehabilitación de zonas turísticas en declive.
14. Modificación del régimen de las materializaciones indirectas.
15. Vinculación de la RIC con la constitución o ampliación de capital de una entidad de la Zona Especial Canaria.

No obstante lo anterior, conviene concretar cuáles han sido algunos de los problemas más habituales en la aplicación del art. 27 de la Ley 19/1994, con el propósito de analizar si el Reglamento REF proporciona respuestas adecuadas para permitir una Reserva menos conflictiva en el actual periodo de programación. Para dicho objetivo resulta conveniente considerar los pronunciamientos de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR), el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (en adelante, TSJC) o, incluso, de la Audiencia Nacional, que —con anterioridad al



Reglamento REF— han ofrecido criterios para la correcta interpretación de las prescripciones del art. 27 de la Ley 19/1994.

Así, tanto la lectura de la Resolución parlamentaria citada como la consideración de las resoluciones económico-administrativas y judiciales indicadas permite identificar algunos de los principales problemas detectados en la aplicación de la RIC antes de la entrada en vigor del Reglamento REF. En este sentido, entre otros, han destacado los siguientes problemas:

- a) En relación al ámbito subjetivo de la RIC se había cuestionado:
 - a. La dotación de inversiones a la Reserva por parte de los sujetos pasivos del IRPF.
 - b. La dotación de inversiones a la Reserva por parte de determinadas entidades, como, por ejemplo, las entidades dedicadas a la mera tenencia de bienes.
- b) Se han planteado dudas sobre la definición de conceptos tales como el de «establecimiento permanente» o «beneficio apto para dotar la Reserva».
- c) Se han planteado interrogantes acerca de los aspectos temporales que deben guiar la dotación y materialización de las inversiones.
- d) En relación a las vías de materialización se han planteado diversas interrogantes sobre:
 - a. La adquisición de bienes usados.
 - b. La adquisición de suelo.
 - c. La materialización mediante el ejercicio de la actividad de arrendamiento.
- e) Al margen de los problemas indicados, durante la vigencia de la RIC se ha denunciado la escasa legitimación social del citado incentivo fiscal.

3.2. LOS CRITERIOS DE LA DOCTRINA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA SOBRE LOS PROBLEMAS PLANTEADOS

3.2.1. *Sujetos beneficiarios de la RIC*

- a) Los sujetos pasivos del IRPF

Por lo que se refiere al ámbito subjetivo de la RIC, la Resolución del TEAR de 11 de octubre de 2001 (núm. 38/1760/00 y 38/0492/01) manifestó que los destinatarios de la RIC «son los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los empresarios individuales que tributen bajo el sistema de estimación directa, siempre que tanto unos como otros, obtengan los rendimientos sobre los que se aplicará la deducción, de los establecimientos y actividades empresariales situadas en Canarias. En el caso que nos ocupa, el reclamante ejerce actividad profesional por lo que le está vedado el efectuar deducciones de su cuota por el concepto de reserva para inversio-



nes en Canarias»¹⁰. Parecer que también compartió el TSJC, en Sentencia de 20 de marzo de 2003.

Sin embargo, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 6 de abril de 2004, después de analizar las semejanzas entre el FPI y la RIC, así como los antecedentes históricos de las normas que han regulado dichos instrumentos fiscales concluía que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, «las interpretaciones histórica, sistemática y teleológica respaldan la posibilidad de extender los beneficios que ahora son controvertidos a los profesionales, mediante una exégesis extensiva de la norma, favorecida y autorizada, más allá de su tenor literal, por las normas que, en conjunto, dan cabida a la igualdad de regímenes, a los efectos que aquí interesan, entre los profesionales y los empresarios». Razonamiento que se reflejaba en la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994, cuya consideración permite afirmar, según el criterio de la Audiencia Nacional, que el citado texto habla «de ‘actividades económicas’ y de ‘inversiones privadas’, conceptos que no son en modo alguno excluyentes de una interpretación de las normas [...] máxime cuando la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo cifra la verdadera razón de la equiparación en el principio constitucional de igualdad, no sólo en su manifestación general, contenida en el artículo 14 de la Constitución, sino en la más específica del artículo 31.1 de la Carta Magna, que señala que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Una reflexión que llevó a la Audiencia Nacional a concluir que el principio de igualdad constitucional obliga a considerar que se produciría una injustificada discriminación de trato en contra de los profesionales si se aceptara la tesis de la Administración».

b) Las entidades dedicadas a la mera tenencia de bienes

En relación a las sociedades dedicadas a la mera tenencia de bienes como beneficiarias del art. 27 de la Ley 19/1994, el TEAR ha señalado, en la Resolución de 31 de enero de 2003 (núm. 35/11618/01, 35/02080/02 y 35/02085/02), que «la Inspección considera que si bien es cierto que la Ley 19/1994 no excluye a estas entidades de la posibilidad de dotar la Reserva, un análisis de su articulado, así como de su exposición de motivos conduce a que los beneficios obtenidos por estas entidades en cuanto no procedan de la realización de actividades económicas, no son válidas a efectos de dotar la RIC».

Por tanto, el TEAR ha respetado la línea defendida por la DGT desde la Contestación de 25 de abril de 2001, en la que advertía que «deben quedar fuera de la base de cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de

¹⁰ El citado pronunciamiento refleja la doctrina defendida por el TEAR en Resoluciones anteriores, como por ejemplo, en la Resolución de 31 de mayo de 2000 (núm. 35/880/99 y 887/99); entre otras. Doctrina que confirma el TSJC en la Sentencia de 26 de junio de 2001.

activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redundaría en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas».

3.2.2. Definición de los conceptos de «establecimiento permanente» y «beneficio apto para dotar la Reserva»

En una de las Consultas paradigmáticas de la DGT sobre la aplicación de la RIC, el citado órgano administrativo señalaba que «el beneficio procedente de los establecimientos situados en Canarias al que se refiere la norma será, en coherencia con la finalidad del incentivo fiscal que se les aplicará, el derivado de las operaciones económicas realizadas efectiva y materialmente en ellos, lo que, con carácter general, exige acreditar unas conexiones mínimas con el territorio canario»¹¹. Por ello, según la DGT, en el caso de entidades con establecimientos fuera del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma Canaria, «sólo resultará aplicable la RIC a las operaciones realizadas por el establecimiento canario que hayan puesto fin al ciclo mercantil y, por tanto, hayan generado beneficio en las islas. Será necesario, por tanto, delimitar la parte del beneficio obtenido que procede de la actividad efectiva y materialmente desarrollada en Canarias, para lo que será preciso imputar al establecimiento canario la parte del beneficio que le corresponda según un criterio racional de reparto, como puede ser en proporción al coste total (directo, indirecto y una parte de los generales) incurrido en cada establecimiento».

No obstante, la Contestación de la Secretaría de Estado de Hacienda a las cuestiones planteadas por la CEOE-Tenerife, con fecha de 25 de octubre de 2004, completa las consideraciones anteriores señalando que «del régimen de la RIC no se deduce una exclusión absoluta de los resultados extraordinarios, sino exclusivamente de aquellos procedentes de activos que no se encuentren relacionados con la actividad económica de la empresa y de aquellos que se hayan beneficiado del régimen de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la Resolución de 27 de febrero de 2004 (núm. 00/1879/03), se pronunció en el mismo sentido, afirmando que «tal y como establece la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994, ha de concluirse que la norma se refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, es decir, a un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados».

¹¹ Consulta de 25 de abril de 2001.

3.2.3. Los aspectos temporales de la dotación y materialización de las inversiones

Las previsiones del primer párrafo del antiguo art. 27 de la Ley 19/1994 hacían referencia a los aspectos temporales de la materialización de la RIC. Aspectos que, en conjunción con las previsiones del apartado 5 del citado precepto, han configurado la dimensión temporal de la RIC.

a) El plazo de materialización

La Resolución de 29 de mayo de 2003 (núm. 35/1482/01) reitera que las cantidades destinadas a la RIC deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del Impuesto correspondiente al ejercicio en que se dotado la misma, es decir, el ejercicio siguiente a aquél en que obtuvo el beneficio. Si bien, conviene destacar que «al establecer el citado precepto —art. 27 de la Ley 19/1994— solamente una limitación máxima al plazo de materialización, este tribunal viene entendiendo que ningún inconveniente legal hay para admitir como materialización válida de una dotación a la RIC, inversiones realizadas durante el ejercicio de obtención del beneficio con cargo al cual se produjo la dotación, siempre que dichas dotaciones cumplan los demás requisitos legales»¹².

b) El inicio del cómputo del plazo de la materialización

Respecto al inicio del cómputo del plazo, la DGT, en Contestación de 23 de abril de 2001, afirmaba que «la norma legal marca el final del plazo para invertir las cantidades que se benefician del incentivo fiscal, sin concretar desde cuándo puede realizarse dicha inversión. Por lo tanto, no hay impedimento legal para entender que la inversión pueda hacerse desde que la obtención de ingresos proporciona capacidad para financiarla, sin necesidad de esperar a un momento ulterior, como puede ser el de la Junta General que decide la aplicación del ejercicio».

Resolución que también advierte que el plazo previsto en el art. 27.4 de la Ley 19/1994 «se refiere al plazo máximo del que se dispondrá para realizar las inversiones necesarias para dicha materialización y al inicio de su cómputo. Por lo tanto, [...] podrá realizarse desde el mismo momento en el que se hayan obtenido los ingresos que quedarán libres de tributación, sin que sea necesario esperar al acuerdo de dotación contable de la reserva. El plazo máximo para invertir [...] comenzará a contarse desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva que, en el caso de las sociedades mercantiles, será nor-

¹² En el mismo sentido se pronuncia el TEAR en las Resoluciones de 24 de abril de 2001 (núm. 35/3084/99, 35/3085/99, 35/3086/99 y 35/3087/99), de 28 de junio de 2001 (núm. 38/1111/00 y 38/1113/00) y de 20 de febrero de 2002 (núm. 35/1716/00 y 35/1717/00), entre otras.

malmente en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio fiscal por la necesidad de agotar los plazos mínimos para obtener el informe de los auditores, si hay obligación de ello, y convocar la junta general ordinaria».

c) La permanencia de los activos en el patrimonio del inversor

En lo relativo al plazo de permanencia que el art. 27.5 de la Ley 19/1994 exige para los elementos en que se materialice la Reserva en el patrimonio del sujeto pasivo, la DGT, en la Consulta de 27 de diciembre de 2004 (núm. 2105-04), señala que «la finalidad de esta norma es vincular la inversión de modo duradero o incluso permanente a la actividad productiva. Ahora bien, no cabe desconocer que en ciertas ocasiones, aun no habiendo terminado la vida útil de los activos, pueden existir determinadas causas justificadas, como en el caso consultado, en que la Administración impone al sujeto pasivo el traslado obligatorio de la sede de actividad habitual».

3.2.4. *Las vías de materialización*

a) La adquisición de bienes usados

Para que la adquisición de activos usados pueda ser considerada como una vía válida de materialización de la Reserva, dicha operación debe cumplir una serie de requisitos, entre los que figura la denominada «mejora tecnológica». Al respecto, la DGT, en la Consulta de 13 de octubre de 2004 (núm. V 0184-04), declaró que «la RIC tan sólo podrá materializarse en la adquisición de bienes usados si estos no se han beneficiado anteriormente del régimen objeto de análisis y si suponen una mejora tecnológica para la empresa que los adquiere. Por tanto, a la adquisición de un activo que no es nuevo, que no aumenta la capacidad productiva global de las Islas, se le exige que produzca un efecto muy concreto en la empresa adquirente: debe aportar una mejora para la empresa, es decir, una novedad o cambio de tipo cualitativo y de signo positivo, y dicha novedad debe ser de carácter tecnológico, esto es, debe afectar a los procedimientos o técnicas empleadas para la producción de los bienes o la prestación de los servicios en los que consista su actividad mercantil».

b) La adquisición de suelo

La adquisición de terrenos como forma válida para la materialización de la Reserva, ha sido una de las vías de materialización más conflictivas o criticadas de la RIC.

Sin embargo, la doctrina administrativa aprobada al respecto se puede resumir en la Consulta de 2 de octubre de 2003 (núm. 1515-03), en la que la DGT señaló que «ha de tenerse en cuenta que la expresión ‘activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario’ sin duda incluye a los terrenos pertenecientes al



archipiélago canario [...], por lo que podrán ser activos aptos para materializar la RIC cuando cumplan los requisitos exigidos con carácter general a dicho tipo de activos». En este sentido, deberán cumplir los siguientes requisitos:

- a) Estar situados o recibidos en Canarias, ser utilizados en el mismo y ser necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo.
- b) No haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en el art. 27 de la Ley 19/1994.
- c) Suponer una mejora tecnológica para la empresa.

c) La actividad de arrendamiento

En la Contestación de 16 de abril de 2004 (núm. 1004-04 y 1005-04)¹³, la DGT señaló los requisitos que debían concurrir en la actividad de arrendamiento para que ésta pudiera ser considerada como una actividad económica cuyos rendimientos fueran aptos para ser destinados a la Reserva.

En este sentido, la DGT estimó que la actividad de arrendamiento puede ser considerada como una actividad económica apta para dotar la RIC cuando se cumplen los requisitos exigidos en el art. 25.2 LIRPF. Afirmación que conviene subrayar en relación a la vacilante posición del TEAR¹⁴, que ha considerado que para definir la actividad de arrendamiento como actividad económica susceptible de acogerse a la RIC, no es suficiente la concurrencia de los requisitos exigidos en el citado art. 25.2 LIRPF.

Por su parte, el TSJC, en Sentencia de 11 de mayo de 2004, reflejó una visión altamente ilustrativa sobre la cuestión aquí abordada. No obstante, en lugar de reproducir su contenido literal, parece más oportuno subrayar algunas indicaciones que, al respecto, ha realizado Sánchez Blázquez, con motivo de un estudio específico del citado pronunciamiento¹⁵.

El conflicto planteado gira alrededor de la interpretación que se haga acerca del arrendamiento como inversión apta para materializar la RIC. En este sentido, el empresario ha considerado tradicionalmente que es suficiente el mero arrendamiento. Si bien, la Administración ha estimado que es preciso que el «bien adquirido sea necesario para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo»¹⁶.

¹³ En la misma línea se pronunció el TEAR en la Contestación de 19 de septiembre de 2004 (núm. 1690-04).

¹⁴ MIRANDA CALDERÍN, S.: «Crónica de la RIC en 2003», *Hacienda Canaria*, núm. 14, p. 16.

¹⁵ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: «Comentario de Jurisprudencia: La materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en bienes inmuebles posteriormente arrendados (comentario a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 11 de mayo de 2004)», *Hacienda Canaria*, núm. 9, octubre 2004.

¹⁶ *Ibidem*, p. 163.

No obstante lo anterior, como acertadamente advierte Sánchez Blázquez, la citada Sentencia del TSJC introduce «el elemento de habitualidad en el arrendamiento como algo necesario para que pudiera estar en presencia de una actividad empresarial o de una explotación económica [...] llama la atención la referencia a este elemento porque pese a que no aparecen expresamente en los apartados 4 a) y 5 de del art. 27 de la Ley 19/1994, se alude a él sin justificar el motivo. Cuando, sin embargo, no existe unanimidad doctrinal acerca de si la nota de habitualidad es o no indispensable siempre para que se esté en presencia de la actividad empresarial de una explotación económica»¹⁷.

En conclusión, parece posible afirmar que no basta la inclusión del arrendamiento en el objeto social de la empresa para justificar las dotaciones a la Reserva. La interpretación literal de los antiguos apartados 4 a) y 5 del art. 27 debe ser completada, al menos desde la perspectiva judicial, con el requisito de la habitualidad.

3.2.5. *La legitimación social de la RIC*

Una de las principales críticas que han enarbolado los retractores de la RIC consiste en la escasa legitimidad social de ésta. Es decir, la RIC no parece tener ninguna repercusión directa en las economías individuales.

Crítica que, incluso, cabría enlazar con algunos planteamientos doctrinales que han reivindicado la conveniencia de generalizar los beneficios derivados de la aplicación del art. 27 de la Ley 19/1994 a todos los sujetos pasivos del IRPF (aunque dicho beneficio tuviera lugar mediante la creación de otro instrumento fiscal)¹⁸.

No obstante, al margen de las valoraciones que cabría realizar sobre la generalización del beneficio social que generaría la creación de instrumentos fiscales similares a la RIC destinados a todos los sujetos pasivos del IRPF, lo cierto es que el Parlamento autonómico sí ha insistido en la necesidad de dirigir las inversiones del citado art. 27 hacia sectores de la economía canaria que demandan en la actualidad una mayor iniciativa inversora. En este sentido, la Cámara autonómica ha destacado la conveniencia de «estimular la construcción de viviendas protegidas en alquiler y la rehabilitación de zonas turísticas en declive, y restringir en paralelo que los incentivos del REF, en general, puedan destinarse a la adquisición de suelo con la excepción del destinado a la construcción de esas viviendas, a establecimientos industriales y a la rehabilitación de zonas turísticas en declive»¹⁹.

¹⁷ *Ibidem*, p. 165.

¹⁸ RÍOS RULL, E.: «La renovación del pacto con el Estado a través del nuevo Estatuto de Autonomía», *Hacienda Canaria*, núm. 17, p. 381.

¹⁹ Resolución del Parlamento de Canarias sobre el Proceso de renovación de la Reserva para Inversiones en Canarias, publicada en el Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, núm. 35, de 6 de febrero de 2006.



4. COMPARACIÓN ENTRE LOS CRITERIOS OFRECIDOS POR LA DOCTRINA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL Y LOS CRITERIOS DEL REGLAMENTO REF

4.1. CRITERIOS REGLAMENTARIOS SOBRE LOS SUJETOS BENEFICIARIOS DE LA RIC

El Reglamento REF establece una detallada regulación de los sujetos que pueden ser beneficiarios de la Reserva. En este sentido, el art. 1.2 del citado Reglamento dispone que podrán acogerse al art. 27 de la Ley 19/1994 las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente situado en las Islas Canarias por las entidades citadas en el art. 1.1 del mismo texto normativo y por las personas físicas, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), con domicilio fiscal en Canarias así como por quienes no lo tienen, cuando en ambos casos desarrollen en el Archipiélago actividades económicas mediante establecimiento permanente²⁰.

Por su parte, el art. 2 del Reglamento REF establece las condiciones exigibles a las entidades prestadoras de servicios financieros o de servicios intragrupos para poder ser beneficiarias del incentivo fiscal objeto de estudio.

Por lo que se refiere a los sujetos pasivos del IRPF, el art. 3 del citado Reglamento señala que, sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos exigidos respecto de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), los contribuyentes del IRPF podrán disfrutar de la RIC cuando desarrollen actividades económicas —en los términos del art. 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre—, determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa y lleven la contabilidad desde el ejercicio en que se han obtenido los beneficios que se destinan a dotar la Reserva hasta aquel en que deban permanecer en funcionamiento los bienes objeto de la materialización de la inversión.

4.2. CRITERIOS REGLAMENTARIOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS CONCEPTOS «ESTABLECIMIENTO PERMANENTE» Y «BENEFICIO APTO PARA DOTAR LA RESERVA»

Respecto a los conceptos de «establecimiento permanente» y «beneficio apto para dotar la Reserva», el art. 4 del Reglamento determina expresamente que, en relación a la RIC, los establecimientos permanentes serán los previstos en el art. 13.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

²⁰ Por su parte, el apartado 3 del mismo precepto establece el régimen aplicable a los no residentes advirtiendo que éstos, de acuerdo con el art. 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, podrán disfrutar de la RIC cuando operen en Canarias mediante establecimiento permanente, a través de la correspondiente reducción en la base imponible por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en los términos del art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

Por su parte, el art. 5 identifica el beneficio apto para dotar la RIC señalando, en primer lugar, que serán «beneficios procedentes de establecimientos permanentes situados en Canarias los derivados de las operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos al mismo que cierren un ciclo mercantil que determine resultados económicos».

Previsión que se complementa advirtiendo posteriormente que no se considera parte de ese beneficio:

- a) El destinado a nutrir las reservas de carácter legal.
- b) El generado en la transmisión de elementos patrimoniales, cuando la renta correspondiente se acoja a la deducción establecida en el art. 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- c) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la RIC que se hubiera dotado con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007²¹.
- d) El procedente de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades, así como de la cesión a terceros de capitales propios.
- e) El procedente de elementos patrimoniales no afectos a la realización de actividades económicas.

4.3. CRITERIOS REGLAMENTARIOS RESPECTO A LOS ASPECTOS TEMPORALES DE LA DOTACIÓN Y MATERIALIZACIÓN DE LAS INVERSIONES

En relación a los aspectos temporales de la RIC, procede señalar que las previsiones del art. 27 después del Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre, ha mejorado sustancialmente respecto a su redacción anterior, pues refleja en sus diversos apartados las consideraciones doctrinales y jurisprudenciales emitidas a los efectos de aclarar la interpretación de los plazos que los sujetos pasivos de los correspondientes tributos debían respetar para aplicar correctamente el mencionado incentivo fiscal.

4.4. CRITERIOS REGLAMENTARIOS SOBRE ALGUNAS VÍAS DE MATERIALIZACIÓN DE LAS INVERSIONES

El régimen jurídico de algunas de las vías previstas por el art. 27 de la Ley 19/1994 para materializar las dotaciones de la Reserva se encuentra en el Título II del Reglamento REF. En este sentido, el Capítulo I precisa la regulación de las

²¹ Si bien, en el caso de mejoras introducidas en elementos patrimoniales, no formará parte del beneficio que se puede destinar a la Reserva la parte proporcional del mismo que corresponda al valor de adquisición que hubiera supuesto la materialización de dicha reserva.

denominadas inversiones iniciales; mientras que el Capítulo II contempla el régimen de otras inversiones.

En este sentido, el art. 6 del mencionado texto reglamentario determina, en primer lugar, el concepto de inversión inicial; señalando al efecto (en relación a la aplicación de la RIC) que se consideran como tales las previstas en letras A, B y D.1º del apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994.

A partir de la consideración general del art. 6, los preceptos siguientes concretan el concepto de inversión inicial en los supuestos de las inversiones realizadas por entidades financieras o de prestación de servicios intragrupo (art. 7), aquellas inversiones que tuvieran por objeto la creación de un establecimiento (art. 8), las que recaigan sobre conocimientos técnicos no patentados (art. 9) o la creación directa de puestos de trabajo.

Por su parte, el Capítulo II del Título II del Reglamento REF comprende el régimen de las inversiones que los beneficiarios de la RIC podrían realizar en los ámbitos de mejora y protección del medio ambiente (art. 11), investigación y desarrollo (art. 12), fomento y desarrollo de los servicios públicos de transporte de interés general (art. 13), la suscripción de acciones de entidades ZEC (art. 14) y acciones o participaciones de entidades capital-riesgo o en fondos de inversión (art. 15); sin perjuicio de la posible suscripción de títulos de deuda pública emitidos por entidades privadas²².

Por tanto, el Título II establece un detallado catálogo de inversiones novedosas que refleja algunas de las propuestas más destacadas que se plantearon de cara a la modificación del art. 27 de la Ley 19/1994.

4.4.1. *La adquisición de bienes usados*

El actual apartado 12 del art. 27 de la Ley 19/1994 contiene una breve referencia al régimen de los activos usados, prohibiendo que éstos se hubieran beneficiado anteriormente de la RIC o de otros instrumentos fiscales integrantes del REF.

Por su parte, el Reglamento REF no contiene referencias a cuestiones tales como la mejora tecnológica, plazos u otros requisitos descritos por la doctrina de los órganos económico-administrativos o judiciales respecto a la dotación a la Reserva mediante la inversión en bienes usados.

²² Todo ello sin perjuicio de las previsiones contenidas en el Título III —«Requisitos que deben reunir las inversiones para el disfrute de los incentivos fiscales regulados en los artículos 25 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio»— en relación a determinadas inversiones sectoriales como las destinadas al ámbito aeronáutico con la finalidad de mejorar el transporte aéreo canario (art. 17), cinematográfico (art. 18) o las transmisiones *mortis causa* de explotaciones económicas (art. 19), entre otras.

4.4.2. *La adquisición de suelo*

La materialización de las inversiones destinadas a la RIC mediante la adquisición de suelo encuentran en los arts. 22 y 28 (este último sólo en relación al valor del suelo descrito en el art. 25.3 de la Ley 19/1994) del Reglamento REF su prescripción básica.

En este sentido, el art. 22 señala que, a los efectos del art. 27 de la Ley 19/1994, se considerará suelo afecto al desarrollo de actividades industriales el utilizado en cualquiera de las actividades económicas del sujeto pasivo cuando éstas estén incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, considerándose en particular que tales actividades industriales se desarrollan en las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como en las superficies cubiertas o sin cubrir, que se utilicen para el almacenaje de las materias primas, elementos de producción y transporte, de los productos terminados y semiterminados, así como los recintos administrativos, los destinados al uso del personal y los destinados a la actividad fabril, y aquellos donde se encuentren situados la maquinaria, las instalaciones, y los elementos requeridos o convenientes para la seguridad e higiene en el trabajo.

4.4.3. *La materialización mediante el ejercicio de la actividad de arrendamiento*

El art. 21.1 del Reglamento permite la materialización de la Reserva mediante el arrendamiento de bienes inmuebles (art. 27.8 de la Ley 19/1994) sólo cuando dichos inmuebles estén afectos a alguna de las siguientes actividades:

- a) Al arrendamiento de viviendas protegidas por la entidad promotora de las mismas²³.
- b) A las actividades turísticas a que se refiere la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias.
- c) Al desarrollo de las actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la Sección Primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- d) Al desarrollo de actividades en zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive.

²³ A los efectos del arrendamiento de viviendas protegidas por su promotor, el apartado segundo del mismo precepto señala que dichas viviendas deberán ser objeto de cesión en arrendamiento durante, al menos, cinco años ininterrumpidos. No entendiéndose interrumpida la cesión cuando se proceda a un nuevo arrendamiento de una misma vivienda en el plazo de seis meses desde su desocupación.

Si bien, como el propio artículo advierte, si el plazo de mantenimiento de la inversión afecta a una actividad económica se ampliará por un período equivalente a aquel durante el cual el inmueble hubiera estado desocupado.

4.5. LA LEGITIMACIÓN SOCIAL DE LA RIC

La carencia de legitimación social denunciada por algunos sectores y/o agentes políticos, económicos o sociales se ha pretendido atender mediante la inclusión entre las vías de materialización de alternativas inversoras que estimulen la construcción de viviendas protegidas en régimen de alquiler, sustituyendo la construcción de infraestructuras hoteleras por la rehabilitación de las zonas turísticas en declive y la restricción de las inversiones destinadas a la adquisición y explotación del suelo. Operación únicamente permitida, a los efectos de la nueva RIC, si implica la construcción de nuevas viviendas protegidas o de establecimientos industriales o la rehabilitación de la planta hotelera existente.

En efecto, el Reglamento REF introduce nuevas alternativas de materialización que incrementan la relación entre el ahorro fiscal generado por el art. 27 de la Ley 19/1994 y los beneficios que pueden derivar de la inversión en determinados sectores especialmente sensibles en el ámbito de Canarias.

5. CONCLUSIONES

La consideración de los problemas que ha generado la aplicación del art. 27 de la Ley 19/1994 antes de la reforma legislativa acontecida con el Real Decreto Ley de 12/2006, de 29 de diciembre, y el Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio permite afirmar que antes del proceso de negociación concluido a finales de 2006, la RIC, al margen de haber impulsado el desarrollo socioeconómico de Canarias ha sido un incentivo fiscal cuyo régimen jurídico, contenido únicamente en el art. 27 de la Ley 19/1994, contenía diversas sombras. Una parca regulación que se ha traducido inexorablemente en una situación indeseable de conflictividad e incertidumbre.

Precisamente por ello la continuidad del citado incentivo fiscal fue cuestionada durante el periodo de programación 2000-2006, puesto que los principios que fundamentan la vigencia del REF, y particularmente de la RIC, resultan incompatibles con situaciones que no contribuyen al crecimiento armonioso de sociedades que habitan en territorios cuyas características físicas han condicionado negativamente su desarrollo (ultraperiferia).

Sin embargo, los intentos por clarificar y mejorar el régimen jurídico de la RIC no se detuvieron con la aprobación del Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre, sino que, por el contrario, también se tradujeron en la aprobación del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, un texto reglamentario que parece haber proporcionado suficientes criterios interpretativos para solventar muchas de las interrogantes que con mayor frecuencia se han planteado en la aplicación del incentivo fiscal objeto de estudio.

