

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084347

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de noviembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 2831/2018

SUMARIO:

Regímenes especiales por razón del territorio. Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales a la inversión. IRPF. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). Determinación del importe a materializar. La cuestión objeto de recurso es si en el supuesto de que en la fase de dotación de RIC -que en el período comprobado en este caso ya no se puede regularizar por prescripción- se hubiese practicado una deducción en cuota tomando como base de dicha deducción un importe superior al de la dotación a la RIC contabilizada, al obligado tributario debería exigírsele, a fin de considerar consolidado el beneficio fiscal aplicado, la materialización y el mantenimiento de una inversión por el importe que habría correspondido a la deducción aplicada -lo que el Director llama "dotación fiscal"- o bien, como considera el TEAR, estas exigencias deberían limitarse únicamente al importe de la RIC que se dotó contablemente, la cual se ha reputado correctamente calculada.

Pues bien, el Tribunal considera que, es siempre la dotación contable la que determina en el ámbito de la RIC el importe a materializar, conforme a lo señalado en el art. 27 de la Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias). Por ello, si la cantidad deducida era superior a la que legalmente procedía, la Administración tuvo la oportunidad de regularizar mientras el correspondiente ejercicio no estaba prescrito. De este modo, no es que exista una conducta contraria a Derecho en la dotación contable, sino que es la autoliquidación la que puede ser comprobada durante el plazo de prescripción, pero sin que la regulación de la RIC establezca una "dotación fiscal" distinta a la dotación contable.

El Tribunal no comparte o, al menos, matiza lo señalado por el Director recurrente cuando expresa que la decisión del contribuyente tiene un doble reflejo, el beneficio fiscal disfrutado y la reserva contable que ha de dotarse y cualquiera de los dos elementos refleja tal decisión. Realmente se produce una manifestación de voluntad del contribuyente cuando se dota desde el punto de vista contable una parte de los beneficios obtenidos para acogerse a la RIC y la deducción debería ajustarse a la misma.

Si la deducción fiscal fuera superior a la que corresponde a la dotación contable, la Inspección debería regularizar la deducción fiscal, corrigiendo la autoliquidación dentro del plazo de prescripción, pero no puede exigir un esfuerzo inversor superior a dicha dotación, ni tampoco el contribuyente podría pedir la integración de una cantidad menor a la deducción reflejada en la autoliquidación en el caso de que incumpla los requisitos de la RIC.

En el presente supuesto, el contribuyente ha materializado correctamente el importe de la dotación contable y la regularización de la Inspección se produce por no haberse materializado la totalidad de una supuesta "dotación fiscal" derivada de la deducción practicada. Sin embargo, como correctamente entendió el TEAR no existe una reserva fiscal en el ámbito de la RIC, pues sólo existe una reserva de carácter contable que pone en marcha la obligación del contribuyente de cumplir los compromisos de materialización y de mantenimiento de las inversiones realizadas que la norma contempla. Como dice el TEAR, la Inspección no cuestiona el asiento contable de dotación de la reserva y no puede concluirse que la dotación "a efectos fiscales" debió haber sido otra distinta a la que figura en los libros de contabilidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 150 y 239.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 104.

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 28/05/2018 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 07/03/2018 contra la resolución de 30-01-2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife, estimatoria de las reclamaciones RG 38-01509-2014 y RG 38-01511-2014 acumuladas, interpuestas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A23-...6 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT de Canarias, concepto IRPF, período 2008, importe total 262.116,29 euros a ingresar, así como contra la sanción resultante.

Segundo.

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso, se desprende lo siguiente:

Con fecha 27-05-2014, previa tramitación del correspondiente procedimiento inspector, procedió a dictarse en relación al obligado tributario acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02-...M por el concepto IRPF 2008. En el marco de dichas actuaciones inspectoras, la Inspección puso de manifiesto que el obligado tributario, para los períodos 1999 y 2000, había aplicado en concepto de deducción por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), un importe de 229.944,56 y 147.393,49 euros, respectivamente, y que estos importes coincidían con el de las dotaciones contabilizadas. Así:

- RIC 1999: Dotación Contable 229.944,56 euros; IRPF deducción aplicada 229.944,56 euros.
- RIC 2000: Dotación Contable 147.393,49 euros; IRPF deducción aplicada 147.393,459 euros.

Tercero.

Fundamentaba la Inspección que, teniendo en cuenta que en personas físicas la deducción en cuota por RIC es el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la dotación contable, teniendo en cuenta las deducciones aplicadas en los ejercicios 1999 y 2000, las dotaciones que fiscalmente debió realizar, y por tanto las inversiones que necesitaba acreditar para entender cumplidos los requisitos inherentes a su disfrute, eran superiores a las efectuadas. Concluyéndose que de acuerdo con la deducción aplicada para dichos períodos por este concepto, el contribuyente debía acreditar la materialización y mantenimiento de inversiones afectas a su actividad por importe de 491.754,83 euros por la deducción del ejercicio 1999 y 319.794,94 euros por la deducción practicada en su declaración del ejercicio 2000. Inversiones éstas que debieron de realizarse y mantenerse en los plazos máximos que indica el art. 27 de la Ley 19/1994, según se refleja a continuación:

- RIC 1999: IRPF deducción aplicada 229.944,56 euros; Tipo medio IRPF 46,76%; Dotación/Inversión/Mantenimiento RIC debida 491.754,83 euros.
- RIC 2000: IRPF deducción aplicada 147.393,459 euros. Tipo medio IRPF 46,09%;

Dotación/Inversión/Mantenimiento RIC debida 319.794,94 euros.

La Inspección pone de manifiesto que en relación a la deducción por RIC aplicada en 1999, las inversiones aptas para la materialización de la RIC dotada en el ejercicio 1999 ascendían a 207.513,37 euros, quedando por lo tanto sin materializar al final del plazo establecido por la legislación aplicable (31-12-2003), 284.241,46 euros. Tampoco había tenido lugar la regularización voluntaria por parte del obligado tributario, que debía de haberse realizado en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003.

Respecto a la deducción por RIC aplicada en período impositivo 2000, las inversiones aptas para la materialización de la RIC dotada en el ejercicio 2000 que resultaban acreditadas ascendían únicamente a 283.351,03 euros, quedando por lo tanto sin materializar al final del plazo establecido por la legislación aplicable (31-12-2004), 36.443,91 euros, sin haberse producido la regularización voluntaria por parte del obligado tributario, que debía de haberse efectuado en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004.

Cuarto.

Como consecuencia de los hechos anteriores, la Inspección procedió a regularizar la situación tributaria del obligado correspondiente al período comprobado, resultando un Acuerdo de liquidación con un resultado de 262.116,29 euros a ingresar.

El Acuerdo de liquidación se notifica el 27-05-2014.

Quinto.

Como consecuencia del anterior procedimiento de comprobación procedió a tramitarse un expediente sancionador que finaliza en el acuerdo de imposición de sanción referencia A23-...6 que impone al obligado tributario

una sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT, calificada como leve por importe 74.854,15 euros.

Sexto.

Disconforme con acuerdos de liquidación y de imposición de sanción anteriores, el obligado tributario interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Canarias, Sala Deconcentrada de Santa Cruz de Tenerife, tramitadas bajo los números RG 38-01509-2014 y RG 38-01511-2014, que fueron estimadas por resolución de fecha 30 de enero de 2018, notificada al obligado tributario el 08-02-2018 y a la AEAT el 16-02-2018..

En su resolución, el TEAR ordena anular las resoluciones recurridas pues no comparte el planteamiento de la Inspección, pues, según concluye en el Fundamento de Tercero de la misma:

<si el importe de la dotación contable a la RIC se trasladó erróneamente a la deducción correspondiente, es esta última la que debió ser corregida, y no la dotación que constituye la base de cálculo de dicha deducción.>

Séptimo.

Contra la Resolución del TEAR el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso recurso ordinario de alzada ante este TEAC en fecha 07-03-2018.

En las alegaciones presentadas el 11-04-2018 el Director solicita que se anule la resolución impugnada, pues no comparte la conclusión alcanzada por el TEAR en el Fundamento de Derecho Tercero de la resolución recurrida. Según el Director, en la fase de dotación (que no se puede regularizar por prescripción) se practicó una deducción tomando como base un determinado importe, y la dotación contable fue inferior a dicho importe (en las fases de materialización y mantenimiento) y se plantea si hay que exigir una inversión por el importe de la "dotación fiscal" o por el importe de la "dotación contable", alegándose que dicha cuestión ya ha sido resuelta por este TEAC en la resolución de 10-06-2009 RG 00-5899-2008 que versa sobre un supuesto equivalente. Resolución confirmada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 02-06-2010 (rec. 218/2009) que desestima el recurso interpuesto por el contribuyente contra la citada resolución. A pesar de ello, se afirma, el TEAR en la resolución recurrida se ha apartado de la postura fijada por este TEAC en la mencionada resolución RG 00-5899-2008 por considerar que se trata de:

<... única y antigua resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1999, en concreto la 5899/08, de 10/06/1999, evacuada en los primeros años de aplicación de un beneficio fiscal como la RIC que tantas veces ha sido precisado y aclarado por la doctrina administrativa y la jurisprudencia desde su establecimiento.>

Sin embargo, según el Director, los elementos objeto de debate en este expediente no han sido objeto de modificación normativa, ni la antigüedad de la resolución -se dicta en el año 2010- resulta significativa. Por otra parte, se alega, la Reserva para Inversiones en Canarias es ante todo, un beneficio fiscal y es en este aspecto en el que pone el énfasis la resolución del TEAC citada. La decisión del contribuyente tiene un doble reflejo, el beneficio fiscal disfrutado y la reserva contable que ha de dotarse. Cualquiera de los dos elementos refleja dicha decisión. Consecuencia de la misma el contribuyente está obteniendo una subvención asumiendo un compromiso de inversión futura y de mantenimiento de dicha inversión. En este caso, lo único que se le está exigiendo es el mantenimiento de una inversión acorde con la subvención, que vía beneficio fiscal ha disfrutado en la medida en que el período impositivo de dotación, en el que podríamos plantearnos la corrección del importe de la subvención inicialmente obtenida, ha prescrito.

En base a lo anteriormente expuesto, se solicita se anule la resolución recurrida, y se consideren la liquidación y sanción anuladas conformes a derecho.

Octavo.

La presentación de las alegaciones por parte del Director fue notificada al obligado tributario, quien a su vez presenta alegaciones con fecha 15-05-2018. En las mismas, el obligado tributario no sólo procura rebatir los argumentos del Director gen relación a la improcedencia del beneficio fiscal aplicado en concepto de RIC, sino que además formula alegaciones en relación a otras cuestiones.

Dichas alegaciones son, en síntesis, las siguientes:

1) Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al período comprobado, por transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

2) Resulta acreditado en el expediente que el obligado tributario en 2006 transmitió a título universal la totalidad de su patrimonio empresarial a la entidad **XZ SL**, y que dicha operación se acogió al régimen FEAC, subrogándose la referida entidad en los derechos y obligaciones del transmitente, incluyendo por tanto las obligaciones de carácter fiscal que tuviera pendientes la persona física en el momento de realizarse la operación de

aportación del negocio, entre las que se encuentran, alega, las asociadas a la RIC. En consecuencia, afirma, la comprobación de las obligaciones de materialización y mantenimiento asociadas a las RICs dotadas por el obligado tributario persona física se han de realizar, en todo caso, en sede de la entidad adquirente, esto es, en **XZ SL**. Se aporta la liquidación derivada del acta A02-...5 de fecha 13-02-2015, extendida a **XZ SL** por el IS 2009.

3) No existe una RIC a efectos fiscales que el obligado tributario se haya obligado a materializar y después a mantener, dado que, como señala el TEAR, la reserva que sirve de base a este beneficio fiscal es una reserva de carácter contable, cuya dotación contable constituye una declaración de voluntad mediante la cual éste decide qué importe de los beneficios del ejercicio se detraen para la constitución de la misma, y de la cual surgen las obligaciones de materialización y mantenimiento que impone dicho beneficio fiscal.

Por todo lo anterior, se alega la liquidación y sanción que anula la resolución recurrida, no son conformes a Derecho.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si la resolución recurrida, que ha estimado las reclamaciones interpuestas, es conforme a Derecho o, por el contrario, debe ser anulada. Esta cuestión implica, a su vez, analizar la conformidad a Derecho de la regularización practicada por la Inspección al obligado tributario.

Tercero.

Antes de analizar la cuestión planteada en el recurso del Director, hay que señalar que el obligado tributario (**Don Axy**) realiza otras dos alegaciones que van más allá de lo suscitado por dicho Director y que son:

- La relativa a la prescripción. Esta cuestión se introduce *ex novo* en este momento procesal, pues no fue alegada por el interesado ante la Sala Desconcentrada del TEAR. No obstante, este TEAC procederá a resolverla de forma previa.

- La alegación relativa a que la regularización por incumplimiento de los requisitos de la RIC aplicada en los períodos 1999 y 2000 debería haberse efectuado en sede de la sociedad **XZ SL** y no en sede del obligado tributario persona física. Esta cuestión, a diferencia de la anterior, sí fue alegada por el obligado tributario en primera instancia, y también ante la Inspección, pero no es mencionada en la resolución recurrida. Este TEAC, a diferencia de la alegación sobre prescripción, la examinará, en su caso, tras responder al Director, puesto que el rechazo a lo alegado por el Director haría innecesario su examen.

Cuarto.

En primer lugar, antes de entrar en el fondo de la regularización practicada, se comienza examinando la cuestión alegada relativa a la prescripción.

Es un hecho no discutido que el inicio del procedimiento inspector tuvo lugar el día 19-03-2013, finalizando el 27-05-2014 con la notificación del Acuerdo de liquidación. Por tanto, su duración ha sido de 12 meses y 69 días. Según fundamenta la Inspección, dentro de este plazo no se deben computar, a efectos de lo dispuesto en el artículo 150 de la LGT, por los motivos que se explican en la página 2 del acuerdo, un total de 71 días, con lo cual la Inspección sí habría cumplido con su obligación de dictar resolución y notificarla dentro de este plazo máximo.

Sin embargo, se afirma por el obligado tributario (que nada dijo ante la Inspección ni ante el TEAR) que de estos 71 días que ha considerado la Administración como dilaciones, no debe computarse como tal el período que abarca desde el 14-05-2013 hasta el 05-06-2013, dilación capturada en concepto de retraso en la aportación de documentación, total 22 días. Se advierte por este TEAC que dicha dilación computada, con la que el interesado se muestra disconforme, se solapa con otro período de dilación de igual duración, esto es, 22 días, computado por la Inspección por solicitud de aplazamiento, desde el 14-05-2013 hasta 05-06-2013, esto es, coincidente con el período

discutido por el interesado. Así, en la página 2 del acuerdo de liquidación aparecen, entre otros, estos dos períodos de dilación:

- Solicitud de aplazamiento: Fecha de inicio 14-05-2013; Fecha fin 05-06-2013; 22 días de dilación; 22 días netos.

- Falta de aportación de documentación: Fecha de inicio 14-05-2013; Fecha fin 05-06-2013; 22 días de dilación; 0 días netos.

Se alega, en relación a la dilación por falta de aportación de documentación:

<En la diligencia número dos, que se adjunta como documento número dos, no se le hace saber al obligado tributario que la falta de aportación de dicha documentación constituye dilación imputable al obligado tributario, imputándole al mismo una dilación de 22 días. En este caso, la dilación imputada por la inspección por solicitud de aplazamiento no es tal, sino que tal dilación obedece a un retraso en la aportación de la documentación requerida, no un aplazamiento en la comparecencia como pretende hacer ver la inspección, dado que cuando el obligado tributario lo que quiere aplazar es la comparecencia ante la Inspección así lo hace constar expresamente.>

Se afirma también, citando el artículo 104.a) del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de aplicación de los Tributos (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio:

<Ni en la diligencia de constancia de hechos, ni en el acta de disconformidad, ni el informe de disconformidad ni en el acuerdo de liquidación se señala por la inspección en que medida le ha impedido la no aportación de dicha documentación realizar su tarea ni se le hace saber que dicha dilación es imputable al obligado tributario.>

Tras la lectura de estas alegaciones entiende este TEAC que el interesado considera, por un lado, que no debió computarse una dilación por el motivo de solicitud de aplazamiento, sino sólo una por retraso en la aportación de documentación. Dilación (por retraso en la aportación de documentación) que por otra parte tampoco debería tenerse en cuenta puesto que ni se le advirtió que el retraso en la aportación de la documentación solicitada era constitutivo de dilación ni se ha fundamentado por la Inspección en qué medida este retraso en la aportación de documentos retrasó el desarrollo de las actuaciones inspectoras. Luego tanto una como otra se deberían a su juicio de anular, lo cual supondría computar un total de días de dilación de 49 y considerar que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector finalizó el 7-05-2014 con las consecuencias del artículo 150.2 LGT en la redacción vigente para dicho período impositivo.

Quinto.

Este TEAC ha examinado la diligencia 2 incorporada al expediente recibido, de fecha 23-04-2013. En la misma se deja constancia por la Inspección de que se cita al obligado tributario para que comparezca en las oficinas el 14-05-2013 a las 10:00 horas para que aportase la documentación pendiente de aportar y una documentación adicional que se le solicita en dicho momento. Concretamente:

- Contratos de trabajo de la entidad **XZ**.
- Contratos de arrendamiento de los inmuebles objeto de materialización de RIC que estuvieran en vigor desde 2008-2010.
- Documentación acreditativa de la puesta en marcha de la planta fotovoltaica.

A dicha documentación requerida se hace referencia también en el acuerdo de liquidación.

Consta también en el expediente un fax que el día 7-05-2013 el representante del obligado tributario envió a la actuario solicitando un aplazamiento hasta el día 05-06-2013.

Constando asimismo, en la diligencia número 3 extendida el 05-06-2013, suscrita por el obligado tributario, que "el pasado 07-05-2013 se solicitó mediante fax un aplazamiento de actuaciones hasta el día de hoy" y que es en ese momento cuando procede a aportarse la documentación requerida.

Por tanto, se desestima la alegación relativa a que no procedía computar una dilación con motivo de la solicitud de aplazamiento, entendiendo este TEAC que la dilación computada por solicitud del obligado tributario de un aplazamiento es conforme a derecho, concretamente, conforme al artículo 104.c) del RGAT, y que procede computarla, como ha hecho la Inspección, desde el 14-05-2013, fecha fijada para la comparecencia, hasta el 05-06-2013, esto es, hasta la fecha en que dicha comparecencia se aplaza a solicitud del contribuyente.

Sexto.

En cuanto a la dilación computada por retraso en la aportación de la documentación a que hace referencia el interesado, advierte este TEAC que la misma sólo habría procedido computarla por la documentación requerida en la comunicación de inicio y no aportada en la visita del día de la comparecencia (14-05-2013) en caso de no haberse concedido, como se hizo, el aplazamiento. Por otra parte, en la diligencia no se detalla cuál era esta documentación pendiente de aportar ese día y no aportada, por lo que a juicio de este TEAC, atendiendo a la

jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), sentada en, entre otras, la sentencia de 11 de diciembre de 2017 recurso 31765/2016, no puede entenderse cumplido el mandato del 104.a) del RGAT y, por tanto, dicha dilación no se considera conforme a derecho. No obstante, la anulación de dicha dilación no tiene incidencia en el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector a los efectos de los dispuesto en el artículo 150 de la LGT, puesto que el período computado por este motivo (del 14-05-2013 al 05-06-2013) es el mismo que el de la dilación computada por solicitud de aplazamiento confirmada por este TEAC de acuerdo con el fundamento anterior.

En consecuencia, se desestiman las alegaciones realizadas sobre este punto, declarándose que no procede anular la liquidación practicada por causa de prescripción pues se confirman los días de dilación computados por la Inspección en el acuerdo. Con ellos, el plazo previsto en el artículo 104.1 LGT habría finalizado el 29-05-2014 y, por tanto, el acuerdo de liquidación, notificado el 27-05-2014, estaría dentro de este plazo.

Séptimo.

En segundo lugar, se analiza el fondo de la regularización practicada, que tiene su causa en el incumplimiento por el obligado tributario de los requisitos asociados a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), para después, en tercer lugar y en caso de estimarse procedente, analizar a quién debe imputársele dicho incumplimiento, si a la persona física o, como se alega, a la sociedad.

Las actuaciones inspectoras en que trae causa la regularización practicada tuvieron por objeto la verificación, en el período comprobado (2008) del cumplimiento de los requisitos establecidos en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y concretamente, del cumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute del beneficio fiscal en que consiste la RIC. El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias con el título de «Reserva para Inversiones en Canarias», señala:

"1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficios obtenidos en el mismo período que no sean objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que corresponda a los incrementos de patrimonio afectos a la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detraído del conjunto de las mismas, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.

3. La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones

a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras. (...)

b) La suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones locales Canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones. (...)

c) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto.

5. Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en el apartado a) del artículo anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Cuando se trate de los valores a los que se refieren los apartados b) y c) del citado artículo, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos.

(...)

8. El cumplimiento de los requisitos contemplados en este artículo podrá acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho. A estos efectos, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo.

La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.

Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente, calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible.

9. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 3 a 8 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas".

La RIC se configura como un beneficio fiscal dirigido fundamentalmente a las sociedades, pero que también pueden disfrutarlo determinadas personas físicas en virtud del mencionado artículo 27.9, que permite al sujeto pasivo persona física que la dote una deducción en la cuota íntegra. Su aplicación exige, en todo caso, el cumplimiento de una serie de requisitos contables y materiales, que se proyectan en el espacio canario y en el tiempo. Requisitos que se extraen del mencionado artículo y entre éstos:

- La reserva para inversiones debe figurar por separado en los balances y es indisponible.
- Las cantidades destinadas a la misma deben materializarse en unas inversiones concretas, que el mismo artículo recoge, en el plazo de tres años.
- Los elementos en los que se materializa la reserva deben permanecer en funcionamiento en el balance de la empresa durante un período de tiempo determinado.

En el caso concreto, las actuaciones inspectoras tuvieron alcance parcial, limitado a la comprobación del "cumplimiento de los requisitos establecidos en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias" y se entiende que a eso se ha limitado la Inspección. La comprobación en el período 2008 del beneficio fiscal en que consiste la RIC exigía la comprobación del cumplimiento, para dicho ejercicio 2008, de los distintos requisitos exigibles a todas las reservas existentes o "vivas" en dicho período impositivo, ya fuere la dotada en ese mismo ejercicio (requisito de dotación de la reserva), ya fuere las dotadas en ejercicios anteriores, pero para las que se mantenían una serie de obligaciones o requisitos como son la materialización de la reserva y el mantenimiento de las inversiones en que dicha reserva se materializó. Estos requisitos están concatenados en el tiempo, y el incumplimiento de cualquiera de ellos determina la necesidad de regularizar en el ejercicio en que se produce dicho incumplimiento, según el apartado 8 del artículo 27, integrándose en la cuota del ejercicio en que se produce el incumplimiento las cantidades en su día deducidas. Como dice el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 16-03-2015 (recurso de casación para unificación de doctrina 2598/2013, Fundamento de derecho Tercero:

"del artículo 27 de la Ley 19/1994 se desprende que para la consolidación del beneficio fiscal resulta necesario que el sujeto pasivo cumpla los requisitos de constitución de la reserva mediante dotación, mantenimiento y materialización de la misma y permanencia de la inversión, además de figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado.

Así las cosas y tratándose de la liquidación de ejercicios en los que se ha aplicado la RIC, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria debe iniciarse el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (artículo 67.1, segundo párrafo de la misma Ley) del impuesto sobre sociedades del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación, pues sólo en dicho momento se consolidada definitivamente el beneficio fiscal en cuestión".

En consecuencia, con base a la fundamentación antes expuesta, que es compartida pacíficamente por doctrina y jurisprudencia, hasta el transcurso de los mencionados plazos no puede determinarse si es procedente o no el beneficio fiscal disfrutado. Con esta doctrina no se autoriza a liquidar un ejercicio respecto del que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo con ocasión de la inspección de uno respecto del que tal derecho no se ha extinguido. Tan sólo se autoriza a la Administración, porque así lo ha querido el legislador, a comprobar, al tiempo de liquidar un ejercicio no prescrito, si el sujeto pasivo satisfizo todos los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad de un beneficio fiscal aplicado en el ejercicio prescrito, obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no lo estaba (véase el artículo 27.8).

Así, de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes expuesto, entiende este TEAC que en el presente caso, puesto que el período comprobado (2008) era el primero de los no prescritos para comprobar el requisito de mantenimiento de las RIC dotadas en el año 1999 y en el año 2000, la Inspección podía en la liquidación practicada regularizar por incumplimiento de los requisitos asociados a la RIC dotada en dichos ejercicios, por cuanto dicho beneficio fiscal todavía no se había consolidado. Esto se reconoce por la Sala Desconcentrada del TEAR en la resolución recurrida, citando la resolución de la reclamación de 28-11-2012 RG 38-01435-2010.

Octavo.

La cuestión planteada por el Director y objeto del recurso presentado es si en el supuesto de que en la fase de dotación de RIC (que en el período comprobado ya no se puede regularizar por prescripción) se hubiese practicado una deducción en cuota tomando como base de dicha deducción un importe superior al de la dotación a la RIC contabilizada, al obligado tributario debería exigírsele, a fin de considerar consolidado el beneficio fiscal aplicado, la materialización y el mantenimiento de una inversión por el importe que habría correspondido a la deducción aplicada (lo que el Director llama "dotación fiscal") o bien, como considera la Sala Desconcentrada del TEAR, estas exigencias deberían limitarse únicamente al importe de la RIC que se dotó contablemente, la cual se ha reputado correctamente calculada.

Tal y como se ha expuesto en los Antecedentes de Hecho de la presente resolución, la Inspección puso de manifiesto que el obligado tributario, para los períodos 1999 y 2000, aplicó en concepto de deducción por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), unos importes de 229.944,56 y 147.393,49 euros, respectivamente, que coincidían con el de las dotaciones contabilizadas. Así pues, y esta es una cuestión que no se discute, teniendo en cuenta que en las personas físicas el beneficio fiscal por RIC se instrumenta mediante una deducción en cuota que es el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la dotación contable, resulta claro que el obligado tributario consignó y disfrutó, en las declaraciones correspondientes a los períodos 1999 y 2000, de un beneficio fiscal (la deducción en cuota) muy superior al que le habría dado derecho su dotación contable.

La Inspección, en el acuerdo de liquidación, no cuestiona el asiento contable de dotación de la reserva para dichos períodos, que estima correctamente calculado, pero procede a exigir al obligado tributario unos requisitos de materialización y mantenimiento de inversiones acordes con el beneficio fiscal disfrutado (la deducción aplicada) y no con el importe de la dotación contabilizada por este concepto. Así se explica en el cuadro que aparece en la página 7 del acuerdo de liquidación, que coincide con lo señalado en el Antecedente de Hecho Cuarto de la presente resolución, es decir:

- RIC 1999: IRPF deducción aplicada 229.944,56 euros; Tipo medio IRPF 46,76%;
Dotación/Inversión/Mantenimiento RIC debida 491.754,83 euros.
- RIC 2000: IRPF deducción aplicada 147.393,459 euros. Tipo medio IRPF 46,09%;
Dotación/Inversión/Mantenimiento RIC debida 319.794,94 euros.

Es decir, concluye la Inspección que, dadas las cantidades que minoraron la cuota tributaria del Impuesto a pagar en los ejercicios 1999 y 2000 en concepto de deducción por RIC, teniendo en cuenta los tipos medios de gravamen en los citados ejercicios, el contribuyente se habría obligado a materializar y después mantener inversiones afectas a su actividad por importe de 491.754,83 euros y 319.794,94 euros respectivamente. Inversiones éstas que debieron de realizarse y mantenerse en los plazos máximos que indica el artículo 27 de la Ley 19/1994.

Por el contrario, la Sala Desconcentrada del TEAR en la resolución recurrida se muestra disconforme con este planteamiento, porque entiende que con esta manera de actuar de la Inspección lo que se está corrigiendo es la dotación contable realizada en dichos períodos. Así, en el Fundamento de Derecho Tercero de la misma, concluye:

<En dicha regularización la Inspección partió de considerar que existe una "reserva a efectos fiscales", que en estos casos -en los de personas físicas que dotan la RIC, y aplican, de forma contraria a la norma, una deducción igual a la reserva contable- es igual al resultado de dividir la deducción en cuota practicada, por el tipo medio de gravamen del IRPF en el ejercicio correspondiente.

Esta Sala se muestra disconforme con el planteamiento puesto de manifiesto por la Inspección en la regularización indicada ya que no existe una reserva fiscal en el ámbito de la RIC. La única reserva que se pone de

manifiesto en este beneficio fiscal es de carácter contable como, claramente, establece el artículo 27 de la Ley 19/1994, reserva que, como hemos dicho, pone en marcha la obligación del contribuyente de cumplir los compromisos de materialización y de mantenimiento de las inversiones realizadas que la norma contempla. La dotación contable no debemos olvidar que lleva implícita una declaración de voluntad del contribuyente que le compele a realizar inversiones aptas por el importe de la misma. Es, por tanto, el contribuyente quien decide que parte del beneficio del ejercicio va a destinar a invertirlo en activos aptos, en el plazo establecido, a cambio de disfrutar del beneficio fiscal de la RIC, decisión que no puede ser sustituida, en ningún caso, por la actuación administrativa, siempre que dicha decisión respete los límites cuantitativos, formales, y de naturaleza de los beneficios que le impone la normativa tributaria.

Esta decisión, plasmada en la dotación contable, una vez que ha operado la prescripción respecto del ejercicio en que se constituyó, no puede ser discutida, ni modificada por la Administración, debiendo ser considerada correcta por ésta a todos los efectos. En el supuesto que nos ocupa, donde la Inspección no cuestiona el asiento contable de dotación de la reserva, que se estima correctamente calculado por el reclamante, lo que la Administración considera, en base al razonamiento reproducido en el Antecedente de Hecho Primero de este documento, es que la dotación "a efectos fiscales" debió haber sido otra distinta a la que figura en los libros de contabilidad, dotación fiscal que es, por tanto, la que va a determinar, a juicio de la Inspección, el cumplimiento o incumplimiento de los requisitos de materialización y mantenimiento que la dotación a la RIC lleva asociados.

Como antes expusimos, dicho planteamiento no se comparte por esta Sala, ya que si el importe de la dotación contable a la RIC se trasladó erróneamente a la deducción correspondiente, es esta última la que debió ser corregida, y no la dotación que constituye la base de cálculo de dicha deducción.>

Noveno.

Este TEAC adelanta que entiende que la fundamentación que realiza la Sala Desconcentrada del TEAR en el caso concreto es correcta, a pesar de lo expresado en la previa resolución de este TEAC de 10-06-2009 RG 00-05899-2008.

Dicha resolución no constituía doctrina reiterada de este TEAC en el sentido del artículo 239.7 de la LGT (redacción vigente *ratione temporis* cuando se dictó dicha resolución del TEAC y que se contiene en el actual artículo 239.8 de la LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015) al tratarse de una resolución aislada y, por ello, no tenía que seguirse por la Sala Desconcentrada del TEAR, que acudió a un criterio distinto y expresaba que la resolución del TEAC era única, es decir que no era doctrina reiterada de obligado acatamiento por los órganos de la Administración tributaria, entre ellos los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales.

Aclarado lo anterior, es siempre la dotación contable la que determina en el ámbito de la RIC el importe a materializar, conforme a lo señalado en el antes transcrito artículo 27 de la Ley 19/1994. Por ello, si la cantidad deducida era superior a la que legalmente procedía, la Administración tuvo la oportunidad de regularizar mientras el correspondiente ejercicio no estaba prescrito. De este modo, no es que exista un conducta contraria a Derecho en la dotación contable, sino que es la autoliquidación la que puede ser comprobada durante el plazo de prescripción, pero sin que la regulación de la RIC establezca una "dotación fiscal" distinta a la dotación contable.

No puede compartirse o, al menos, debe matizarse lo señalado por el Director recurrente cuando expresa que la decisión del contribuyente tiene un doble reflejo, el beneficio fiscal disfrutado y la reserva contable que ha de dotarse y cualquiera de los dos elementos refleja tal decisión. Realmente se produce una manifestación de voluntad del contribuyente cuando se dota desde el punto de vista contable una parte de los beneficios obtenidos para acogerse a la RIC y la deducción debería ajustarse a la misma.

Si la deducción fiscal fuera superior a la que corresponde a la dotación contable, la Inspección debería regularizar la deducción fiscal, corrigiendo la autoliquidación dentro del plazo de prescripción, pero no puede exigir un esfuerzo inversor superior a dicha dotación, ni tampoco el contribuyente podría pedir la integración de una cantidad menor a la deducción reflejada en la autoliquidación en el caso de que incumpla los requisitos de la RIC

En el presente supuesto, el contribuyente ha materializado correctamente el importe de la dotación contable y la regularización de la Inspección se produce por no haberse materializado la totalidad de una supuesta "dotación fiscal" derivada de la deducción practicada. Sin embargo, como correctamente entendió la resolución de la Sala Desconcentrada del TEAR no existe una reserva fiscal en el ámbito de la RIC, pues sólo exista una reserva de carácter contable que pone en marcha la obligación del contribuyente de cumplir los compromisos de materialización y de mantenimiento de las inversiones realizadas que la norma contempla. Como dice la Sala Desconcentrada del TEAR, la Inspección no cuestiona el asiento contable de dotación de la reserva y no puede concluirse que la dotación "a efectos fiscales" debió haber sido otra distinta a la que figura en los libros de contabilidad.

Por todo ello, este TEAC considera que debe desestimar el recurso del Director, confirmando la resolución de la Sala Desconcentrada del TEAR impugnada.

Décimo.

En tercer lugar, habiendo desestimado la alegación del Director, se entiende innecesario resolver la segunda cuestión que alega el obligado tributario acerca de que la regularización practicada es improcedente puesto que, entiende, debió haberse efectuado en sede de la sociedad **XZ SL**, pues a ésta se transmitió en 2006 la totalidad de su patrimonio empresarial.

Décimo primero.

Como recapitulación, este TEAC debe desestimarse el recurso del Director, confirmando la resolución de la Sala Desconcentrada del TEAR recurrida, pues la regularización practicada por la Inspección no se ajustaba a Derecho, lo que llevó a su anulación por la citada Sala Desconcentrada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas