

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ086288

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Las Palmas)***Sentencia 393/2021, de 29 de julio de 2021**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 34/2021***SUMARIO:****Regímenes especiales por razón del territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).**

*Mantenimiento de actividad económica en sede del obligado tributario que procede a una materialización indirecta de la RIC. Afirma el Tribunal que el contribuyente debe mantener la condición que le permitió acceder al beneficio de la RIC, aun cuando la materialización se realice de forma indirecta. Y esa condición no es otra que la de ser una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, con establecimiento situado en Canarias, que haya obtenido beneficios derivados de actividades económicas. Cualquier otra conclusión llevaría a que una sociedad de hecho inactiva acceda a un beneficio tan generoso -y finalista- como es la RIC, deje de tributar por hasta el 90 % del beneficio obtenido en Canarias y, sin embargo, no continúe generando actividad económica y riqueza en las Islas. En efecto la materialización indirecta de la RIC no puede ser utilizada para la elusión del requisito esencial de la dotación de dicho beneficio fiscal: que la sociedad en cuestión tenga un establecimiento en Canarias a través del que obtenga beneficios derivados de actividades económicas. En este caso, la Sociedad actora sólo ha llevado a cabo una promoción inmobiliaria en su vida jurídica, de la que obtuvo beneficios en el ejercicio 2009. La materialización indirecta en su caso pretende evitar lo evidente: que ya no reuniría los requisitos para la dotación, ni podría materializar directamente la RIC, ni mantener las inversiones en su caso realizadas al ser una sociedad absolutamente inactiva debiendo añadir que la materialización indirecta no está prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994 como de aplicación subsidiaria a la directa, para el supuesto de que el contribuyente ya no pueda materializar por sí mismo la RIC. Por otra parte, la Sala afirma a mayor abundamiento que, si, como sostiene el obligado tributario, solo se exigiese actividad económica en la entidad participada -por ser la que realiza las inversiones en la modalidad de materialización indirecta-, en base a que ello respondería a la finalidad buscada con el incentivo fiscal en cuestión, no se entendería tampoco que el legislador exija mantener durante cinco años las acciones o participaciones por la adquirente en su patrimonio, si ésta no es quien tiene que cumplir en modo alguno con las finalidades buscadas e incluso pueda ser un ente inactivo carente de toda actividad, estructura y/o empleados. Este requisito de mantenimiento de las acciones o participaciones, así visto, resultaría cuasi absurdo por inútil, si únicamente atendiésemos a la tesis del obligado tributario, de forma que la presencia de este requisito refuerza una interpretación alineada con la tesis de la DGT y el Tribunal Supremo contraria a la alegada. [Vid., consulta DGT, de 28-10-2015, nº V3325/2015 (NFC056477)].*

**PRECEPTOS:**

Ley 19/1994 (Modificación del régimen económico y fiscal de Canarias), arts. 24 y 27.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 101

Código Civil, art. 3.1.

**PONENTE:***Don Francisco Plata Medina.*

Magistrados:

Don INMACULADA RODRIGUEZ FALCON

Don FRANCISCO JOSE GOMEZ DE LORENZO-CACERES

Don FRANCISCO PLATA MEDINA

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA**

Plaza de San Agustín Nº 6

Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: 928 30 64 80

Fax.: 928 30 64 86

Email: s1contadm.lpa@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000034/2021

NIG: 3501633320210000033

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000393/2021

Demandante: INGEPLAN S.L.; Procurador: PALOMA GUIJARRO RUBIO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

**SENTENCIA**

Ilmos. Sres.

Presidente

Doña Inmaculada Rodríguez Falcón.

Magistrados:

Don Francisco José Gómez de Lorenzo Cáceres

Don Francisco Plata Medina

En la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria, a 29 de Julio de 2.021.

Visto por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, el presente recurso nº 135/2018, en el que son partes, como recurrente, la mercantil INGEPLAN INSULAR S.L., representada por la Procuradora D<sup>a</sup> Paloma Guijarro Rubio y como demandada, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, representado por el Abogado del Estado, versando la misma sobre TRIBUTOS

**ANTECEDENTES DE HECHO.**

**Primero.**

El objeto del presente recurso lo constituye la Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional de Canarias de 30 de octubre de 2020, que desestima íntegramente la reclamación económico-administrativa nº 35-08160- 2018, relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013

**Segundo.**

Por su parte, la Administración demandada se opuso al recurso solicitando su desestimación por ser conforme a Derecho la resolución recurrida.

### **Tercero.**

Dado traslado a las partes para conclusiones, se trajeron los autos a la vista con citación de partes para sentencia, habiendo sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado Don Francisco Plata Medina que expresa el parecer unánime de la Sala.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Como se ha dicho el objeto de este recurso viene constituido por la Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional de Canarias de 30 de octubre de 2020, que desestima íntegramente la reclamación económico-administrativa nº 35-08160-2018, relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013. Como quiera que INGEPLAN INSULAR, S.L. es una sociedad inactiva, que ha realizado una sola promoción inmobiliaria, en el ejercicio 2009 (la que le permitió obtener beneficios con los que dotar RIC), sin que en ningún otro ejercicio haya realizado actividad económica alguna, la parte actora centra su hilo argumental en considerar que no puede exigirse el mantenimiento de actividad económica en sede del obligado tributario que procede a una materialización indirecta de la RIC, sino que únicamente se puede exigir que desarrolle una actividad económica la sociedad cuyas participaciones suscribió (materializando así indirectamente la RIC).

### **Segundo.**

Para la adecuada solución de la presente Litis debe acudir a la normativa de aplicación al supuesto litigioso que viene constituida por el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, que modifica el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que dispone lo siguiente

"1. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible 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 este 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 noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea 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 procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen [...] 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. .... D. La suscripción de: 1.º Acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: Estas sociedades realizarán las inversiones previstas en las letras A, B, B bis y C anteriores, en las condiciones reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo establecido en el segundo párrafo del apartado 1 de este artículo. Siempre que tanto la entidad suscriptora del capital como la que efectúa la inversión cumplan las condiciones del artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, será posible efectuar las inversiones de las citadas letras A, B, B bis y C en los términos y condiciones previstos para este tipo de contribuyentes. Estas sociedades deberán efectuar estas inversiones en el plazo de tres años a contar desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que el contribuyente que adquiere las acciones o las participaciones en su capital hubiera dotado la reserva regulada en este artículo. Los elementos patrimoniales así adquiridos deberán mantenerse en funcionamiento en Canarias en los términos previstos en este artículo. El importe del valor de adquisición de las inversiones realizadas por la sociedad participada deberá alcanzar, como mínimo, el importe desembolsado de las acciones o participaciones adquiridas por el contribuyente. Las inversiones realizadas por la sociedad participada no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal, salvo los previstos en el artículo 25 de esta Ley. A estos efectos, la entidad suscriptora del capital procederá a comunicar fehacientemente a la sociedad emisora el

valor nominal de las acciones o participaciones adquiridas así como la fecha en que termina el plazo para la materialización de su inversión. La sociedad emisora comunicará fehacientemente a la entidad suscriptora de su capital las inversiones efectuadas con cargo a sus acciones o participaciones cuya suscripción haya supuesto la materialización de la reserva así como su fecha. Las inversiones realizadas se entenderán financiadas con los fondos derivados de las acciones o participaciones emitidas según el orden en el que se haya producido su desembolso efectivo. En el caso de desembolsos efectuados en la misma fecha, se considerará que contribuyen de forma proporcional a la financiación de la inversión.<sup>2.º</sup> [.] 5. Los elementos patrimoniales en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del contribuyente, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario [.] 8. Los elementos patrimoniales en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos en virtud de lo dispuesto en la letra D de ese mismo apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su permanencia fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya por su valor neto contable, con anterioridad o en el plazo de 6 meses desde su baja en el balance, que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción prevista en este artículo y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. No podrá entenderse que esta nueva adquisición supone la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias, salvo por el importe de la misma que excede del valor neto contable del elemento patrimonial que se sustituye y que tuvo la consideración de materialización de la reserva regulada en este artículo. En el caso de la adquisición de suelo, el plazo será de diez años. En los casos de pérdida del elemento patrimonial se deberá proceder a su sustitución en los términos previstos en el párrafo anterior [.] Cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros [.]"

Como se señala con acierto por la representación procesal de la demandada, del tenor de dicho precepto resulta, efectivamente, que la RIC puede ser materializada de forma indirecta, mediante la suscripción de participaciones en sociedades ( artículo 27.4.D) Ley 19/1994). No obstante, este apartado no supone una traslación de la condición de contribuyente de la sociedad que suscribe las participaciones (la que dotó la RIC) a la sociedad participada siendo así que, de forma constante se hace referencia, contraponiéndolos, al contribuyente y a la sociedad participada ya que, efectivamente, quien disfruta de este beneficio fiscal es el contribuyente, INGEPLAN INSULAR, S.L., sin que dicho disfrute se traslade a la sociedad participada, que se presenta como mero instrumento para la materialización de la RIC. Siendo así, ello implica, necesariamente, que el contribuyente mantenga la condición que le permitió acceder al beneficio de la RIC, aun cuando la materialización se realice de forma indirecta. Y esa condición no es otra que la de ser una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, con establecimiento situado en Canarias, que haya obtenido beneficios derivados de actividades económicas. ( artículo 27.1. y 2 Ley 19/1994). Cualquier otra conclusión llevaría a que una sociedad de hecho inactiva acceda a un beneficio tan generoso -y finalista- como es la RIC, deje de tributar por hasta el 90 % del beneficio obtenido en Canarias y, sin embargo, no continúe generando actividad económica y riqueza en las Islas.

### Tercero.

En efecto la materialización indirecta de la RIC no puede ser utilizada para la elusión del requisito esencial de la dotación de dicho beneficio fiscal: que la sociedad en cuestión tenga un establecimiento en Canarias a través del que obtenga beneficios derivados de actividades económicas. En este caso, la Sociedad actora sólo ha llevado a cabo una promoción inmobiliaria en su vida jurídica, de la que obtuvo beneficios en el ejercicio 2009. La materialización indirecta en su caso pretende evitar lo evidente: que ya no reuniría los requisitos para la dotación, ni podría materializar directamente la RIC, ni mantener las inversiones en su caso realizadas al ser una sociedad absolutamente inactiva debiendo añadir que la materialización indirecta no está prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994 como de aplicación subsidiaria a la directa, para el supuesto de que el contribuyente ya no pueda materializar por sí mismo la RIC. La interpretación de la Ley que sostiene la recurrente contraviene el espíritu, finalidad y letra de la Ley, en cuanto criterios fundamentales para su interpretación de acuerdo con el artículo 3.1. del Código Civil. Sobre este particular la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, en sentencia de 13 de octubre de 2011 (recurso de casación 5475/2007), también se ha pronunciado sobre el concepto de "establecimiento" utilizado del art. 27 de la Ley 19/1994, "La idea básica es la existencia de una actividad empresarial - lo que parece no discutir la parte recurrente-, resultante de la finalidad de la ley, puesta de manifiesto en la anterior sentencia transcrita de 5 de mayo de 2005, y de los términos que se utiliza, en la norma, "establecimientos situados en Canarias", cuyo significado por así desprenderse de la finalidad antes enunciada, no es entender simplemente un lugar espacial, sino que se emplea el concepto "establecimiento" en su sentido técnico y jurídico, que es definido en el área jurídica nuclear en este ámbito, ordenamiento mercantil, como conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales

dispuestos y utilizados para la realización de una explotación económica, para entender que se está en presencia de una organización que gestiona una actividad en Canarias, esto es una explotación económica que se identifica mediante la ordenación de los elementos materiales y personales para intervenir en el mercado - factores de producción- y crear riqueza productiva en Canarias. En definitiva, no pueden acogerse a los beneficios del RIC aquellas entidades que no cumplan los expresados requisitos; siendo evidente que la entidad actora, porque así ha sido valorado por la sentencia de instancia, no ha acreditado que se trate de una entidad que realice actividad empresarial en los términos vistos, pues no dispone de la organización requerida. Con los citados antecedentes, aplicados al caso que nos ocupa, no puede prosperar el recurso de casación. Delimitado el alcance y extensión de los términos del art. 27.1, los rendimientos obtenidos de la mera tenencia de bienes, en este caso ingresos financieros no procedentes de actividad económica realizada por establecimientos situados en Canarias, no dan derecho a la reducción de la base imponible por dotación a la RIC. Ciertamente que dichos rendimientos integran el resultado del ejercicio, con incidencia en el impuesto de sociedades a efectos de determinar la base imponible, mas ello no es óbice para que legalmente se establezca una limitación a los efectos de la dotación de un determinado beneficio, en este caso la RIC, circunscrito por imperativo legal a aquellos beneficios económicos generados por la explotación económica, quedando excluidos los ingresos de carácter financiero que por no estar afectos a la actividad empresarial, por no ser generados por la actividad económica por el propio establecimiento en Canarias, no pueden dotarse al citado beneficio."

#### **Cuarto.**

Por otra parte, debe afirmarse a mayor abundamiento que, si, como sostiene el obligado tributario, solo se exigiese actividad económica en la entidad participada -por ser la que realiza las inversiones en la modalidad de materialización indirecta-, en base a que ello respondería a la finalidad buscada con el incentivo fiscal en cuestión, no se entendería tampoco que el legislador exija mantener durante cinco años las acciones o participaciones por la adquirente en su patrimonio, si ésta no es quien tiene que cumplir en modo alguno con las finalidades buscadas e incluso pueda ser un ente inactivo carente de toda actividad, estructura y/o empleados. Este requisito de mantenimiento de las acciones o participaciones, así visto, resultaría cuasi absurdo por inútil, si únicamente atendiésemos a la tesis del obligado tributario, de forma que la presencia de este requisito refuerza una interpretación alineada con la tesis de la DGT y el Tribunal Supremo contraria a la alegada. Sobre esta cuestión se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en consulta vinculante V3325-15, de 28 octubre 2015, donde señala lo siguiente "Por lo anteriormente expuesto, y de conformidad con los apartados 1, 8 y 15 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, para beneficiarse fiscalmente de la RIC, tanto el cumplimiento de la obligación de materializar las cantidades dotadas como la de mantener en el patrimonio del consultante las inversiones realizadas para materializar la RIC ha de interpretarse en el sentido de que esas inversiones han de vincularse a un centro de actividad desarrollado en Canarias por el sujeto pasivo. Por el contrario, de producirse el cierre de toda su actividad en Canarias o el cese de dicha actividad por parte del sujeto pasivo por cualquier circunstancia con anterioridad al vencimiento del plazo de mantenimiento de las preceptivas inversiones, las obligaciones de materialización y mantenimiento devendrían de imposible cumplimiento por cuanto el cese del establecimiento del consultante situado en Canarias, supone tanto como liquidar la actividad desarrollada en ese territorio, con lo que el consultante, cualquiera que sea su intención, incumpliría las obligaciones de materialización de las cantidades pendientes y de mantenimiento de las inversiones, surgiendo la obligación de sumar a la cuota íntegra del ejercicio en que se incumpla la cantidad indebidamente deducida más los intereses de demora.»

#### **Quinto.**

De conformidad con lo señalado en los fundamentos de Derecho anteriores, procede desestimar el recurso dando por reproducidos en el resto los acertados fundamentos de la resolución recurrida.

#### **Sexto.**

A tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, procede en el presente caso efectuar condena en costas a la recurrente

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación:

### **FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la mercantil INGEPLAN INSULAR S.L., contra la resolución del TEAR de Canarias a que se refiere el antecedente primero del presente fallo, Ello con imposición a la recurrente de las costas procesales causadas.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se unirá certificación al rollo de la Sala, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

De conformidad con lo dispuesto en los arts. 86 y ss de la ley jurisdiccional, la presente sentencia podrá ser recurrida en casación, bien ante la Sala de este orden del Tribunal Supremo si el recurso se funda en infracción de normas de derecho estatal o de la Unión europea relevante y determinante del fallo, siempre que hubieran sido invocadas en el proceso o consideradas por la sentencia, bien ante la sección especial de esta Sala cuando se funde en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Canarias.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.