

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2026

Sala 1.^a

R.G. 9105/2024

SUMARIO:

IS. Régimen económico y fiscal de Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Bonificación a exportadores. Inexistencia de reserva en el patrimonio del balance de la actividad durante el período de mantenimiento de la inversión. La resolución aborda la interpretación del art. 27 de la Ley 19/1994 en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), a fin de determinar la consecuencia jurídica derivada de la inexistencia de reserva alguna en el patrimonio del balance de la actividad durante el período de mantenimiento de la inversión, aun cuando los activos en los que se materializó permanezcan en funcionamiento en la empresa. El beneficio fiscal se encuentra vinculado al cumplimiento estricto de los requisitos previstos en el precepto, estructurados en tres momentos sucesivos: dotación, materialización y mantenimiento. El art. 27.3 establece que la reserva deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado, siendo indisponible en tanto que los bienes deban permanecer en la empresa. Esta obligación no es una formalidad aislada, sino un requisito estructural que se proyecta durante toda su vigencia: la reserva ha de constituirse correctamente y permanecer efectivamente en el patrimonio neto, con carácter indisponible, durante todo el plazo legal de permanencia. La indisponibilidad garantiza que los beneficios no distribuidos queden inmovilizados y afectos a la autofinanciación empresarial, asegurando la asunción del compromiso inversor que justifica el sacrificio recaudatorio. La inexistencia absoluta de reserva en el balance no es una mera irregularidad formal, sino que evidencia la ruptura del compromiso que fundamenta el beneficio fiscal. Tras la modificación operada por el Real Decreto-ley 12/2006, el art. 27.16 dispone que la disposición de la reserva antes del plazo de mantenimiento o el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos, salvo los contenidos en sus apartados 3, 10 y 13, dará lugar a la integración en la base imponible del IS o del IRNR o en la cuota íntegra del IRPF del ejercicio correspondiente, con liquidación de intereses de demora. El art. 27.17.a) tipifica como infracción tributaria grave la falta de contabilización de la reserva en los términos previstos en el apartado 3. La cuestión interpretativa consiste en determinar si la inexistencia de reserva contabilizada durante el período de mantenimiento queda exclusivamente en el ámbito sancionador del art. 27.17.a), o si determina la pérdida del beneficio fiscal mediante la integración prevista en el apartado 16. El Tribunal realiza una interpretación conjunta, sistemática y teleológica de los apartados 3, 16 y 17 y distingue entre incumplimientos relativos en la forma de reflejo contable —falta de contabilización “en los términos previstos en el apartado 3”, que presupone la existencia de una reserva— y la inexistencia absoluta de reserva en el patrimonio neto, que constituye un incumplimiento sustantivo del requisito estructural del incentivo. La exclusión del apartado 3 del ámbito automático del art. 27.16 no significa que cualquier vulneración quede reducida a la mera imposición de una sanción. Admitir que la no dotación o la desaparición de la reserva durante el período de mantenimiento solo conlleve sanción sería contrario a la lógica del régimen, pues implicaría un tratamiento más favorable que el previsto para quien dispone de la reserva antes de finalizar el plazo. El Tribunal afirma que, cuando antes de la finalización del plazo de mantenimiento no figura ningún tipo de reservas en el patrimonio del balance de la actividad, tal circunstancia implica una disposición de la reserva con anterioridad a dicho plazo. La inexistencia de la reserva equivale jurídicamente a su disposición anticipada, aun cuando los activos continúen en funcionamiento. En consecuencia, procede la integración en la base imponible del IS o del IRNR o en la cuota íntegra del IRPF del ejercicio en que se produce tal circunstancia, de las cantidades que dieron lugar a la reducción o deducción, con exigencia de intereses de demora. Solo cuando la reserva existe y permanece indisponible, pero no se ha contabilizado con absoluta separación o título apropiado, nos encontramos ante la infracción del art. 27.17.a), sin pérdida automática del beneficio fiscal. En unificación de criterio, el Tribunal fija que la inexistencia de reserva en el patrimonio neto durante el período de mantenimiento determina la pérdida del beneficio fiscal mediante la integración prevista en el art. 27.16, reservándose el art. 27.17.a) a los incumplimientos relativos en la forma de contabilización de una reserva existente.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife) de 28 de junio de 2024, recaída en la reclamación nº 38/850/2022 y acumulada RG 38/1963/2022 interpuesta, respectivamente, frente al acuerdo de liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2017 y el acuerdo sancionador.

Síguenos en...



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Tenerife inició un procedimiento de inspección de alcance general relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) de DON X.

Dicho procedimiento terminó con el dictado y notificación de un acuerdo de liquidación por el IRPF 2017 en el que la Administración tributaria regularizó diversos elementos tales como los rendimientos del capital inmobiliario, los rendimientos de actividades económicas y la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).

Concretamente, en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) la Administración Tributaria regularizó la reserva dotada en los períodos impositivos 2011 a 2014 al constatar que, siendo requerido el contribuyente sobre el reflejo contable de las Reservas para Inversiones en Canarias, el único documentos aportado fue la contabilidad del ejercicio 2017, en la que “no se aprecia ningún tipo de reservas en el patrimonio del balance de la actividad, el cual está formado únicamente por los resultados del ejercicio que anualmente son traspasados al patrimonio personal del contribuyente (...) Se constata, por tanto, que en el ejercicio 2017 los beneficios con los que se habría dotado cada una de las reservas no permanecen en el patrimonio de la actividad, lo que implica una disposición de las reservas que, por las razones ya esgrimidas, conlleva el reintegro total de los beneficios fiscales disfrutados por el contribuyente conforme a lo establecido en el transcrito apartado 16 del artículo 27 de la Ley 19/1994”:

Acuerdo de liquidación IRPF 2017:

<<Por lo que se refiere a las restantes dotaciones (RICs 2011, 2012, 2013 y 2014), en el ejercicio objeto de comprobación pervive la obligación de indisponibilidad de la reserva, obligación que nace en el momento en que, libremente, el obligado tributario decide dotarla, reteniendo parte del beneficio del ejercicio y asumiendo el compromiso inversor que supone el incentivo fiscal, y persiste durante todo el lapso temporal al que se extienden los requisitos de consolidación de dicho incentivo.

La indisponibilidad de la reserva para inversiones constituye un requisito común en todas y cada una de las fases concatenadas y sucesivas en el tiempo necesarias para la correcta aplicación del beneficio fiscal (dotación, materialización y mantenimiento de la inversión). Dicho de otra manera, en tanto no esté materializada la cantidad dotada para la RIC y/o no haya transcurrido el plazo de permanencia en funcionamiento en el patrimonio del sujeto pasivo de los bienes en que se materializó, la reserva es indisponible. (...)

Pues bien, siendo requerido el contribuyente sobre el reflejo contable de las Reservas para Inversiones en Canarias, este no aporta dato alguno, limitándose a manifestar en el trámite de audiencia que “este contribuyente no tiene obligaciones de realizar memoria ni cuentas anuales, por lo que entendemos que con los registros contables que realiza, cumple con sus obligaciones registrales como persona física”.

Tal y como se pone de manifiesto en el acta, al haberse acogido de forma voluntaria al beneficio fiscal de la RIC, el contribuyente quedó sujeto a los mismos requisitos que los exigidos a las sociedades, tal y como se recoge en el apartado 27.15 de la Ley 19/1994: “Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 a 14 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas”.

Sobre este hecho también se ha pronunciado la DGT en sus consultas vinculantes V0021-01 y V0022-01, de 25-04-2021 (cuando un profesional dote la RIC deberá asumir la totalidad de las cargas y obligaciones derivadas de ella, incluida la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio), el TEAC en sus resoluciones acumuladas 299-2006 y 1322-2006 (ha de señalarse que las personas físicas por disposición expresa de la Ley 19/1994 tienen que cumplir, para aprovechar el beneficio fiscal mencionado, determinados requisitos entre los que figuran los relativos a la contabilización de las dotaciones hechas a la reserva y su mantenimiento. Por lo tanto, si el sujeto pasivo pretende acogerse al beneficio fiscal que supone la reserva para inversiones en Canarias, por mandato de la Ley 19/1994, debe cumplir todos y cada uno de los requisitos que se establecen en los números 3 a 8 de su artículo 27, entre los que figuran la constitución en el pasivo del balance de la cuenta de la reserva y su mantenimiento, lo que implica necesariamente la llevanza de los libros contables), así como el TSJ de Canarias en contestación al recurso 443/2008, de 15/07/2011 (El mencionado precepto extiende, pues, a los sujetos pasivos del IRPF el beneficio de la RIC pero a condición de que se cumpla el requisito de la llevanza de la contabilidad en los mismos términos que se exigen a los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, y lo hace sin establecer excepción alguna).

El único documento aportado por el contribuyente fue la contabilidad del ejercicio 2017, en la que no se aprecia ningún tipo de reservas en el patrimonio del balance de la actividad, el cual está formado únicamente por los resultados del ejercicio que anualmente son traspasados al patrimonio personal del contribuyente mediante la cuenta de pasivo “(551) CUENTA CORRIENTE DON X”

Se constata, por tanto, que en el ejercicio 2017 los beneficios con los que se habría dotado cada una de las reservas no permanecen en el patrimonio de la actividad, lo que implica una disposición de las reservas

Síguenos en...



que, por las razones ya esgrimidas, conlleva el reintegro total de los beneficios fiscales disfrutados por el contribuyente conforme a lo establecido en el transcrito apartado 16 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Por tanto, tal y como se estableció en la propuesta de liquidación, procede el reintegro de los beneficios fiscales disfrutados por la aplicación de las RICs dotadas en los ejercicios 2011 a 2013.

Por lo que se refiere a la RIC 2014, (la cual se encuentra en fase de materialización en el ejercicio 2017) no se propone en el acta regularización alguna. Sin embargo, con respecto a dicha reserva se observa la misma circunstancia respecto a su disponibilidad. Y puesto que este requisito, como ha quedado expuesto, coexiste en el tiempo no solo con la obligación de mantenimiento de la inversión, sino también con la materialización, su incumplimiento en el ejercicio objeto de comprobación determina el reintegro de la deducción aplicada en su día, junto con los correspondientes intereses de demora. Se modifica en este punto la propuesta de liquidación contenida en el acta >>

Asimismo, la Administración Tributaria tramitó un procedimiento sancionador que culminó con la imposición de sanción por la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Frente al acuerdo de liquidación IRPF 2017 y frente al acuerdo de imposición de sanción, DON X interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Canarias (Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

En fecha 28 de junio de 2024 el TEAR dictó resolución estimando parcialmente las reclamaciones.

En particular, en el fundamento de derecho séptimo de la resolución, el Tribunal entra a analizar una cuestión que no había sido alegada por el contribuyente; fundamento que constituye el objeto de la presente controversia:

Fundamento de Derecho Séptimo resolución TEAR de Canarias impugnada (RG 38/850/2022 y acumulada RG 38/1963/2022)- la negrita se contiene en la resolución que se transcribe -:

<<SÉPTIMO. Por último, este Tribunal, en virtud de las amplias facultades que le otorga el artículo 237. 2 de la LGT, debe pronunciarse sobre una cuestión que suscita el expediente, que no ha sido objeto de alegación por el interesado, y que no es otra que la regularización basada en la falta de cumplimiento de la condición del mantenimiento de las inversiones efectuadas con cargo a la RIC. El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, ya citado, en su punto 17 establece que:

“17. Constituyen **infracciones tributarias graves** los siguientes supuestos: a) **La falta de contabilización de la reserva para inversiones** en los términos previstos en el apartado 3 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la dotación que debiera haberse efectuado.

b) No hacer constar en la memoria de las cuentas anuales la información a que se refiere el apartado 13 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del importe de las dotaciones a la reserva para inversiones que debieran haberse incluido.

c) Incluir datos falsos, incompletos o inexactos en la memoria de las cuentas anuales a que se refiere el apartado 13 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria fija de 100 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 1.000 euros.

Constituye infracción tributaria leve la falta de comunicación de los datos o la comunicación de datos falsos, incompletos o inexactos a que se refiere la letra D del apartado 4 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria fija de 100 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 500 euros.”

En el acuerdo de liquidación sometido a revisión se precisa que:

<<Por lo que se refiere a las restantes dotaciones (RICs 2011, 2012, 2013 y 2014), en el ejercicio objeto de comprobación **pervive la obligación de indisponibilidad de la reserva**

(...)

La indisponibilidad de la reserva para inversiones constituye un requisito común en todas y cada una de las fases concatenadas y sucesivas en el tiempo necesarias para la correcta aplicación del beneficio fiscal (dotación, materialización y mantenimiento de la inversión)

(...)

El único documento aportado por el contribuyente fue la contabilidad del ejercicio 2017, en la que no se aprecia ningún tipo de reservas en el

patrimonio del balance de la actividad, el cual está formado únicamente por los resultados del ejercicio que anualmente son traspasados al patrimonio personal del contribuyente mediante la cuenta de pasivo “(551) XXXX”.

Por tanto, fundamenta la Inspección la regularización del requisito de mantenimiento de la RIC en que el interesado no tiene contabilizada la Reserva para Inversiones en Canarias en el pasivo del balance a 31 de diciembre de 2017. En cambio, esta Sala, del examen del expediente, verifica que en el acta en conformidad A01- 828(...)6 firmada por el interesado, antes de que el Inspector Jefe ordenara completar actuaciones, se recoge en la página 18 lo siguiente:

“Por lo que respecta al mantenimiento de las inversiones en el año 2017, procede analizar aquellas en las que no habían transcurrido cinco años desde la materialización:

- Las inversiones en 2016 y 2017 en equipamiento informático, a las que se ha hecho referencia, figuran contabilizadas y persisten.

- Las 65 obligaciones, con un total de 65.000 euros de nominal, de la Comunidad Autónoma de Canarias suscritas el **03-12-2012** se han mantenido **hasta su vencimiento en 2017**, según figura en la base de datos consolidada, información recibida por suministro de las entidades financieras depositarias (**ENTIDAD BANCARIA 1**). En la contabilidad constaban en la **cuenta 2510000023**.

- Los 78 bonos, con un total de 78.000 euros de nominal, del Cabildo Insular de Gran Canaria suscritos el **04-12-2013** se han mantenido en 2017 (**su vencimiento es en 2018**), según figura en la base de datos consolidada, información recibida por suministro de las entidades financieras depositarias (**ENTIDAD BANCARIA 1**). En la contabilidad obran en la **cuenta 2510000024**.

- Las obligaciones, con un total de 36.000 euros de nominal, de la Comunidad Autónoma de Canarias suscritas el **18-12-2014** se han mantenido en 2017 (**su vencimiento es en 2019**), según figura en la base de datos consolidada, información recibida por suministro de las entidades financieras depositarias (**ENTIDAD BANCARIA 1**). En la contabilidad figuran en la **cuenta 2510000025**.

Las materializaciones realizadas en los años 2011 y anteriores corresponden a dotaciones precedentes, no procediendo analizarlas ahora, al estar correctamente materializadas y haber transcurrido el periodo de mantenimiento.

Por tanto, no procede regularizar.>>

Es decir, el obligado cumple con el requisito de mantenimiento de las inversiones en el ejercicio 2017, como se refleja en las cuentas de activo de su balance, pero no tiene contabilizada la Reserva para Inversiones en Canarias lo que conlleva una infracción tributaria grave sancionable, pero no la pérdida del beneficio fiscal.>>

Asimismo, la resolución “anula el acuerdo sancionador en la parte de la liquidación anulada confirmando que se considera ajustado a derecho la sanción impuesta por la parte de la regularización que ha quedado confirmada”

TERCERO. Frente a la citada resolución parcialmente estimatoria del TEAR de Canarias (Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife), notificada a la AEAT en fecha 16 de julio de 2024, ha interpuesto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el día 7 de octubre de 2024, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El Director recurrente afirma que “La presente reclamación se centra exclusivamente en la cuestión discutida en el Fundamento de Derecho Séptimo de la resolución, es decir, si la reserva para inversiones en Canarias tiene que estar contabilizada durante las distintas fases que comporta este beneficio fiscal, dotación, materialización y mantenimiento.”

Concretamente, el Director recurrente afirma que siendo pacífico (por no discutirlo en contribuyente ni el TEAR) que DON X habría dispuesto de la Reserva para Inversiones en Canarias al no figurar en el balance de su actividad ninguna reserva en su patrimonio, la controversia radica en una discrepancia interpretativa entre los órganos de aplicación de los tributos y el TEAR; discrepancia que sintetiza en los siguientes términos:

<<En el caso concreto, la Inspección regulariza el requisito de mantenimiento de la RIC dado que el obligado tributario no tiene contabilizada la reserva para inversiones en Canarias a 31 de diciembre de 2024 (sic). Señala el TEAR que, si bien el interesado no tiene contabilizada la reserva para inversiones en Canarias en el pasivo del balance a 31 de diciembre de 2017, las inversiones en las que se había materializado la RIC de ejercicios anteriores se mantienen en Balance. Entiende el TEAR que tal comportamiento conlleva una infracción tributaria grave sancionable pero no la pérdida del beneficio fiscal>>

Así, el Director recurrente tras citar el artículo 27 de la Ley 19/1994 extrae que *“La dotación contable de la reserva, así como su indisponibilidad, y por lo tanto su existencia en Balance, hasta que finalice el plazo de mantenimiento es una condición clave para poder disfrutar de este beneficio fiscal”*; tesis que le permite argumentar:

<<La disposición de la reserva con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión da lugar a la integración del beneficio fiscal del que se benefició el obligado tributario. Es cierto que se añade que el incumplimiento de los requisitos contenidos en el apartado 3 no produce este efecto. No obstante, una interpretación conjunta de los apartados 3, 16 y 17 del artículo 27 de la Ley 19/1994 llevaría a entender que dichos requisitos serían que la reserva figure en balance con absoluta separación y título apropiado. Esta ausencia de efectos por el incumplimiento no se extiende al requisito de la indisponibilidad de la reserva, puesto que el propio apartado 14 contempla de manera expresa que la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión conlleva la integración en base o cuota del beneficio fiscal disfrutado>>

Asimismo, discrepa de la interpretación del TEAR de que en un caso como el analizado era procedente la imposición de la infracción tributaria específica prevista en el artículo 27 porque, a su juicio, *“el apartado 17, en la letra a) tipifica como infracción tributaria grave la falta de contabilización de la reserva para inversiones en los términos previstos en el apartado 3. Dicha conducta entendemos que no abarca la ausencia de contabilización inicial de la reserva o la disposición de la misma, como parece entender el TEAR, sino la contabilización incorrecta de la misma, cuando no figura contabilizada de forma separada y con título adecuado”*

Tesis que, afirma, ha defendido la Dirección General de Tributos en consultas tales como V0395-09 y V0296-09.

Señala el Director que la falta de contabilización de la reserva no puede ser tratada como un simple incumplimiento formal; que existe un conjunto de exigencias cuyo incumplimiento no suponen de forma automática la pérdida del beneficio fiscal, como pueda ser que no esté contabilizada la reserva separadamente o con la denominación adecuada o que se incumplan obligaciones de información en la memoria en relación con la dotación de las reservas y el cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa. Pero que de la redacción del precepto este efecto no se extiende al supuesto en el que no se contabiliza la reserva o se dispone de la misma antes de que haya transcurrido el plazo de mantenimiento.

Concluye su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

<<La interpretación conjunta de los apartados 3, 16 y 17 del artículo 27 de la Ley 19/1994 conlleva que, en un supuesto como el que es objeto de enjuiciamiento en este recurso, la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión dará lugar a que el contribuyente proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción en la base imponible o a la deducción en cuota. Mantener la reserva en balance no separada de otras reservas o mantener la reserva en balance sin que esté debidamente identificada es la conducta calificada como infracción tributaria grave por el artículo 27.17.a) de la Ley 19/1994>>

CUARTO. En fecha 22 de noviembre de 2024 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente.

Dentro del plazo conferido al efecto, DON X ha formulado alegaciones en las que, en síntesis, defiende que cumplió el requisito de mantenimiento de las inversiones afectas a la RIC porque figuraban en el activo del balance y, al tiempo, que el hecho de que la reserva no figurara en el balance supondría un mero incumplimiento de un requisito formal que, por ende, no ampararía la eliminación del incentivo fiscal sino la mera imposición de una sanción.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO.- Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en el presente expediente gira en torno a las exigencias normativas referidas a la contabilización de la reserva para inversiones en Canarias y las posibles consecuencias jurídicas asociadas a su incumplimiento.

Síguenos en...



En particular, hemos de dilucidar cuál ha de ser la consecuencia jurídica asociada a la constatación por la Administración Tributaria de la inexistencia en el patrimonio del balance de la actividad del contribuyente de reserva alguna dentro del período de mantenimiento pese a que el activo en que se materializó la inversión permanece en funcionamiento en la empresa del adquirente.

Controversia jurídica que hemos de resolver a la luz de la normativa aplicable contenida en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias dedicado, exclusivamente, a la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC).

En primer lugar, hemos de advertir que el citado precepto desde su entrada en vigor ha sufrido numerosas modificaciones (ascendiendo, en la fecha de dictarse la presente resolución a un total de quince). Extremo que no es baladí remarcar puesto que en el expediente que da lugar a la presente controversia en el que, recordemos, la Administración Tributaria integró en el período impositivo 2017 el beneficio fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias aplicado por el contribuyente en sus autoliquidaciones de 2011, 2012, 2013 y 2014, son varias las redacciones del precepto que, en puridad, habrían de tomarse en consideración.

No obstante lo anterior, debe precisarse que las modificaciones operadas en los años 2011, 2013 y 2014 no condicionan el juicio del presente TEAC a efectos de resolver la controversia que aquí nos ocupa puesto que las mismas versaron sobre extremos carentes de relevancia jurídica a los efectos aquí concernidos.

Y ello porque, desde su creación, la Reserva para Inversiones en Canarias se ha configurado por el legislador como un beneficio fiscal dirigido fundamentalmente a las sociedades, pero que también pueden disfrutarlo determinadas personas físicas, como es el caso que aquí nos ocupa. Así, en el caso de los contribuyentes personas físicas la RIC se estructura como una deducción en su cuota íntegra, si bien la aplicación del incentivo fiscal 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 que, a lo largo de la presente resolución, vamos a ir analizando.

Así, desde la innovación legislativa acaecida con la entrada en vigor de la Reserva para Inversiones en Canarias, la misma quedó configurada como un incentivo fiscal vinculado a la inversión en el archipiélago canario de beneficios no distribuidos y que exigía, además de la obtención y no distribución de los citados beneficios, el cumplimiento de distintos requisitos temporales o fases: a saber, los comúnmente conocidos como dotación, materialización y mantenimiento.

En relación con el requisito de dotación, el mismo ha permanecido invariado desde la creación del incentivo hasta la actualidad -tanto en su redacción como en su localización en el apartado tercero del artículo 27 de la Ley 19/1994-:

<<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>>

Por su parte, en relación con el requisito de materialización, esto es, a la realización por el obligado tributario de la inversión correspondiente a la RIC, la evolución normativa pone asimismo de manifiesto que su exigencia siempre ha existido, recogiendo en el apartado cuarto del artículo 27:

<<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

(...)>>

Así, con carácter general, los obligados tributarios disponen de un “plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma” para realizar una inversión válida; enumeración de los posibles activos en los que el legislador acepta la materialización de la inversión que sí ha sido objeto de modificaciones que, como decimos, no plantean dudas interpretativas en la presente resolución. Régimen general que puede exceptuarse en el caso de que el contribuyente opte por realizar una inversión anticipada, esto es, acometa la inversión en un periodo anterior al de generación del beneficio con que se nutre la RIC o en el propio periodo de generación de aquel.

Y, finalmente, el requisito de mantenimiento, esto es, la permanencia de los activos en los que materializó el contribuyente la inversión, ha existido asimismo desde la configuración del incentivo fiscal y por un plazo de cinco años, plazo que, dicho sea, si bien en un primer momento se exceptuó para el caso de los activos cuya vida útil fuera inferior, en la actualidad ya no se acepta tal excepción, exigiéndose la reinversión en un nuevo elemento patrimonial-.

No obstante cuanto antecede, hemos de precisar que sí ha existido una reforma normativa del artículo 27 de la Ley 19/1994 de relevancia a efectos de la resolución de la controversia jurídica que aquí nos ocupa: a saber, **la reforma operada con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, por el art. 1º.3 del Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre.**

Síguenos en...



Reforma que es relevante porque, hasta su entrada en vigor, la aplicación del precepto no suscitaba dudas interpretativas en relación con las consecuencias jurídicas asociadas al incumplimiento de las fases normativas a las que queda supeditada la consolidación del incentivo fiscal y que anteriormente hemos mencionado (a saber, dotación, materialización y mantenimiento) ya que el mismo establecía en su apartado octavo, ante un posible incumplimiento, una única consecuencia jurídica con independencia de cuál fuera el requisito incumplido: a saber, la integración en la base imponible del incentivo fiscal indebidamente disfrutado:

Artículo 27. Reserva para inversiones en Canarias. Redacción vigente hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2006 -la negrita es añadida-:

<<1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, excepto las entidades cuyo objeto principal sea la prestación de servicios financieros y aquellas que tengan por objeto social principal la prestación de servicios a entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, de acuerdo con las directrices comunitarias, 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 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 no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción establecida en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detruido de los fondos propios, 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:

(...)

5. Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en la letra a) del apartado 4 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 las letras b) y c) del apartado anterior, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos.

Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

6. Las disminuciones de patrimonio relativas a los elementos afectos a la reserva para inversiones habidas con posterioridad al período de permanencia a que se refiere el apartado 5, no se integrarán en la base imponible a menos que se materialice el equivalente de su importe como una nueva dotación a la reserva para inversiones que deberá cumplir todos los requisitos previstos en esta norma.

La dotación correspondiente al importe de la disminución sufrida no dará derecho a la reducción de la base imponible prevista en el apartado 1.

7. La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes, con la deducción por inversiones y con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios a que se refiere el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

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

Síguenos en...

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.

10. Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la reserva para inversiones, siempre que cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo y las citadas dotaciones se realicen con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2006.

Se comunicará la citada materialización y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en este apartado ocasionará la pérdida del beneficio fiscal y será de aplicación lo previsto en el apartado 8 de este artículo>>

Existencia de una única consecuencia jurídica, la integración del incentivo fiscal indebidamente disfrutado, con independencia del incumplimiento concreto apreciado, que fue confirmada de un modo unánime por distintas instancias judiciales.

En este sentido, cualquier irregularidad apreciada en relación con la contabilización e inclusión en el Balance de la Reserva para Inversiones en Canarias -cuya exigencia siempre ha establecido el apartado tercero del artículo 27 de la Ley 19/1994- determinaba la pérdida del incentivo fiscal con su consecuente integración.

Así lo consideró el Tribunal Superior de Justicia de Canarias de Las Palmas de Gran Canaria, Sala de lo Contencioso-administrativo de 9 julio de 2009, Rec. 457/2007:

STSJ de Canarias de Las Palmas de Gran Canaria de 9 julio de 2009, Rec. 457/2007:

<< En cuanto a la regularización de la RIC dotada con cargo al beneficio de los ejercicios 1998 y 1999, por **no figurar en los balances de la entidad recurrente con absoluta separación y título apropiado**, siendo, además, indisponible mientras que los activos en que se materialice deban permanecer en la empresa, tal y como prescribe el art. 27.3 de la Ley 19/1994, **alega la actora que se trata de un mero incumplimiento formal** que no invalida su derecho a disfrutar del beneficio fiscal de la RIC, máxime cuando la presentación del Impuesto sobre Sociedades, que representa a su vez la opción del sujeto pasivo a acogerse a la RIC, permite presumir la existencia de una previa dotación en el momento y de la forma oportunas a lo que debe añadirse la no disposición de ninguna de las partidas que conforman los fondos propios de la recurrente.

(...)

Tampoco puede prosperar la pretensión de la recurrente en relación a la RIC en cuanto que **el reflejo contable y el mantenimiento continuado en los balances de la dotación de 1998 y de 1999 constituyen requisitos sustanciales para la aplicación de este beneficio fiscal, de tal modo que su incumplimiento determina la pérdida del mismo**. La utilización de la cuenta remanente para reflejar las dotaciones que nos ocupan no es válida para esta Sala, pues como, acertadamente, expuso el TEAR en su Resolución se trata de una cuenta que, conforme al Plan General de Contabilidad, refleja la parte de los beneficios que no han sido repartidos ni aplicados a ninguna otra finalidad específica tras la aprobación de las cuentas anuales y distribución del resultado. Conforme a lo expuesto, no es admisible la alegación de

*la recurrente en cuanto a la prescripción del derecho de la Administración a comprobar la dotación de la RIC del ejercicio 1998 ya que **la obligación de reflejo y mantenimiento continuado en los balances de la cuenta creada en el grupo reservas ha de figurar no solo en el momento inicial en que se dota la RIC, sino incluso durante los cinco años de obligada permanencia en funcionamiento de las inversiones afectas, de tal modo que durante cualquiera de los ejercicios en que exista obligaciones en relación con la reserva inicialmente dotada, sería posible su regularización, liquidando la deuda que procedería en el momento de la dotación junto con los intereses de demora**>>*

Procedencia jurídica de integrar el incentivo fiscal indebidamente aplicado que fue confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 21/11/2012 (recurso 408/2011) en un caso en que, pese a haber dotado contablemente el contribuyente persona física inicialmente la reserva para inversiones en Canarias y haber materializado correctamente la inversión, al cesar su actividad como empresario individual aportando todo su patrimonio a una comunidad de bienes, la misma sólo incorporó en su contabilidad como reservas indisponibles las correspondientes a algunos años procediendo, respecto de las reservas para inversiones en Canarias que desaparecieron del balance, la integración del incentivo fiscal:

SAN de 21/11/2012 (recurso 408/2011):

*Manifiesta la parte recurrente que la RIC no figuraba en la comunidad de bienes DIRECCION000, puesto que dicha comunidad no había dotado la RIC, y por ello no se aportan las acciones de **BC, S.L** sino que permanecen en su patrimonio hasta su fallecimiento y posteriormente forman parte de su herencia yacente, pendiente de distribuir al día de hoy. El apartado 3 del artículo 27 de la Ley 19/1994, dispone que "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". Y por otro lado, el artículo 10. Uno de la Ley 40/1998, establece que: "Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2ª del Título VII de esta ley", esto es "se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales" (art. 74.3). Así, las rentas correspondientes a las comunidades de bienes se atribuyen a los comuneros, lo que comporta, a los fines que ahora interesa, que el beneficiario de la reserva para inversiones en Canarias es el comunero como persona física sujeta al Impuesto sobre la Renta, a través del régimen de atribución de rentas. Y por tanto, para poder disfrutar del beneficio fiscal que examinamos, el beneficiario tiene que cumplir determinados requisitos, entre los que se encuentran el recogido en el apartado 3, del artículo 27 Ley 19/1994, antes transcrito, referido a la contabilización de las dotaciones hechas a la reserva y su mantenimiento, lo que implica necesariamente la llevanza de los libros contables. Requisitos cuyo cumplimiento resulta exigible al sujeto pasivo beneficiario de la reserva para inversiones, con independencia, a tales efectos, de la actuación y la contabilidad de la comunidad de bienes. Por ello, carece de virtualidad alguna la alegación de la parte recurrente de que no se pasó la RIC a la comunidad de bienes porque ésta no había dotado la RIC, puesto que siendo ello así, el sujeto pasivo estaba obligado a llevar contabilidad individualizada como comunero de la comunidad de bienes y sujeto pasivo del IRPF. Y su incumplimiento conlleva la pérdida del beneficio fiscal indebidamente disfrutado. (En este sentido, SAN (2ª) de 28 de junio de 2007-rec. 497/2004->>*

Obligación de integración ante el incumplimiento del requisito contable referido a la dotación de la reserva que "debe 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" que también ha tenido ocasión de analizar el Tribunal Supremo en varias ocasiones. Así, en la STS de 07/07/2011 (recurso 235/2007) el Alto Tribunal confirmó la regularización realizada por la Inspección Tributaria ante la no acreditación por el obligado tributario de que había contabilizado la RIC y que la misma figuraba en su Balance (no acreditación que se producía al haber perdido el obligado tributario su contabilidad); en la sentencia de 6 de febrero de 2012 (recurso 4557/2008) el Tribunal Supremo también confirmó la procedencia de regularizar el incentivo fiscal en la medida en que, si bien el obligado tributario había contabilizado la reserva, no lo hizo con cargo al resultado del ejercicio sino con cargo a la cuenta de capital. Y finalmente interesa destacar la STS de 26/04/2012 recurso 89/2010 en la que, tras citar las dos resoluciones judiciales anteriores, también se confirma por el Alto Tribunal la procedencia de regularizar el incentivo fiscal en un caso en que el obligado tributario si bien había dotado contablemente una reserva no la había conceptualizado como "reserva para inversiones en Canarias" sino como "reserva voluntaria":

STS de 26/04/2012, recurso 89/2010 -el subrayado es añadido-:

<<FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO (...) La cuestión litigiosa quedó centrada, en lo que ahora interesa, en la aplicación del artº 27 de la Ley 19/1994, referente a la reducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades de las cantidades que con relación a su establecimiento en Canarias, Hotel Las Vegas en Tenerife, destinó a la RIC, no accediéndose a este beneficio por no haber cumplido la entidad recurrente los requisitos formales estatuidos, considerando la Sala, una vez que deja señalado que la dotación no fue aprobada por la Junta

General de accionistas, requisito no exigido legalmente, el no haber cumplido el requisito de "figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado" -reconocido por la parte recurrente-, no habiéndose realizado la dotación de forma efectiva y partiendo de los datos expuestos, se hace todo a reserva voluntaria. Para la parte recurrente que el núcleo del debate se refiere no a la materialización de la inversión, sino al incumplimiento de los requisitos formales establecidos legalmente

(...)

TERCERO. Con todo, resulta conveniente señalar que esta Sala se ha pronunciado sobre casos similares al que fue objeto de análisis y resolución en la sentencia de instancia, acogiendo la tesis que se recoge en la sentencia recurrida. Recordemos la dictada en fecha 7 de julio de 2011

<<(…)>>

En la misma línea, sentencia de 6 de febrero de 2012:

<<(…)>>

En definitiva, es requisito sustancial para acogerse a los beneficios de la RIC el llevar una contabilidad en regla conforme a los requisitos exigidos legalmente, en los términos que hemos tenido ocasión de señalar, por lo que su incumplimiento supone la pérdida de los beneficios de la RIC, y ello hasta el 31 de diciembre de 2006, que cambia la legislación mediante Real Decreto Ley 12/2006 y pasa a ser un mero requisito formal que no va a suponer, cumplido el resto de requisitos no excepcionados por el propio artº 27, más que la imposición de una sanción conforme al nuevo régimen sancionador que respecto de la materia innova el citado texto legal>>.

Sentencia del Tribunal Supremo de 26/04/2012 (recurso 89/2010) que es de gran trascendencia a los efectos que aquí nos ocupan, puesto que pone el foco en una idea que ya avanzábamos en líneas precedentes: a saber, la relevancia de la modificación normativa operada en el artículo 27 de la Ley 19/1994 con la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre. Y ello porque hasta la entrada en vigor del citado Real Decreto Ley, cualquier incumplimiento de los requisitos normativos -inclusive la no contabilización de la RIC, su contabilización con cargo a una partida contable de capital en vez de a la cuenta de pérdidas y ganancias o su inicial contabilización y posterior baja en el balance con anterioridad a la consolidación del incentivo- daba lugar a la regularización del incentivo fiscal previamente aplicado al ser esta la única consecuencia jurídica prevista normativamente.

Sin embargo, **el Real Decreto Ley 12/2006** introduce varias novedades normativas al configurar, por un lado, unas obligaciones de información en la Memoria en relación con la RIC (**apartado 13**) y, por otro lado, en su **apartado 17** tipifica como infracciones tributarias varias conductas del contribuyente que se acoge al incentivo fiscal, siendo relevante destacar, a los efectos que aquí nos ocupan, los **apartados 3, 13, 16 y 17**:

Artículo 27 de la Ley 19/1994 según redacción dada por el Real Decreto Ley 12/2006 (la negrita es añadida):

<<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, en los términos que reglamentariamente se determinen. A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido:

a) El correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción establecida en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

b) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones regulada en este artículo.

c) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas. A estos efectos, no tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos

Síguenos en...

los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propios.

Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese deducido de los fondos propios, 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:

(...)

5. Los activos 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 sujeto pasivo, salvo en el caso de los 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:

(...)

6. (...)

7. Se entenderá producida la materialización, incluso en los casos de la adquisición mediante arrendamiento financiero, en el momento en que los activos entren en funcionamiento.

8. Los activos 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 por las sociedades participadas a que se refiere 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 vida útil fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya, 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 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 activo 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 sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros.

9. (...)

10. Los sujetos pasivos deberán presentar un plan de inversiones para la materialización de la reserva que se deberá adjuntar a la declaración por el impuesto correspondiente al período impositivo en el que se practica la reducción prevista en este artículo.

(...)

11. Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo.

Las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2013.

La citada materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

Síguenos en...



12. (...)

13. Mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 8 de este artículo, los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales la siguiente información:

- a) El importe de las dotaciones efectuadas a la reserva con indicación del ejercicio en que se efectuaron.
- b) El importe de la reserva pendiente de materialización, con indicación del ejercicio en que se hubiera dotado.
- c) El importe y la fecha de las inversiones, con indicación del ejercicio en que se produjo la dotación de la reserva, así como la identificación de los activos en que se materializa.
- d) El importe y la fecha de las inversiones anticipadas a la dotación, previstas en el apartado 11 de este artículo, lo que se hará constar a partir de la memoria correspondiente al ejercicio en que las mismas se materializaron.
- e) El importe correspondiente a cualquier otro beneficio fiscal devengado con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo.
- f) El importe de las subvenciones solicitadas o concedidas por cualquier Administración pública con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo.

Los sujetos pasivos que no tengan obligación de llevar cuentas anuales llevarán un libro registro de bienes de inversión, en el que figurará la información requerida en las letras a) a e) anteriores. En relación con las inversiones previstas en los números 1.º, 2.º y 3.º de la letra D del apartado 4 de este artículo, la sociedad que realice cualquiera de las inversiones previstas en sus letras A y B, así como las entidades gestoras de las entidades de capital riesgo y de los fondos de inversión, mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 8 de este artículo, harán constar en la memoria de las cuentas anuales el importe y la fecha de las inversiones efectuadas que supongan la materialización de la reserva prevista en este artículo dotada por la entidad suscriptora de sus acciones o participaciones, así como los ejercicios durante los cuales la misma deba mantenerse en funcionamiento.

14. La suma del importe de la minoración de la cuota íntegra por el impuesto que se derive de la aplicación de la reducción regulada en este artículo y de cualquier otro beneficio fiscal o subvención de cualquier Administración pública, devengados o concedidos con ocasión de una misma inversión de las previstas en la letras A, B y, en su caso, en el número 1.º de la letra D del apartado 4 de este artículo, no podrá exceder de los límites previstos en la normativa comunitaria para las ayudas a la inversión.

Para computar el importe correspondiente a una misma inversión, se considerará integrado en un proyecto único el conjunto de activos adquiridos en un plazo de tres años que se integren en una unidad autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

15. Los contribuyentes 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 económicas 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 ochenta por ciento 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 con lo dispuesto en los apartados 3 a 14 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas.

16. La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas en el apartado 4 de este artículo, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, salvo los contenidos en sus apartados 3, 10 y 13, dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquella o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.

En el caso del incumplimiento de la obligación del ejercicio de la opción de compra prevista en los contratos de arrendamiento financiero, la integración en la base imponible tendrá lugar en el ejercicio en el que contractualmente estuviera previsto que ésta debiera haberse ejercitado.

Síguenos en...

Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo.

17. Constituyen infracciones tributarias graves los siguientes supuestos:

a) La falta de contabilización de la reserva para inversiones en los términos previstos en el apartado 3 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la dotación que debiera haberse efectuado.

b) No hacer constar en la memoria de las cuentas anuales la información a que se refiere el apartado 13 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del importe de las dotaciones a la reserva para inversiones que debieran haberse incluido.

c) Incluir datos falsos, incompletos o inexactos en la memoria de las cuentas anuales a que se refiere el apartado 13 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria fija de 500 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 5.000 euros.

Constituyen infracciones tributarias leves los siguientes supuestos:

a) No comunicar los datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos a que se refiere la letra D del apartado 4 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria fija de 150 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 500 euros.

b) La no presentación del plan de inversión a que se refiere el apartado 10 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del importe de la dotación efectuada a la reserva para inversiones a cuya materialización debería haberse referido.

c) La omisión, falseamiento o inexactitud de los datos que deben contenerse en el plan de inversión a que se refiere el apartado 10 de este artículo, se sancionará con multa pecuniaria fija de 150 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 500 euros.

18. Reglamentariamente se determinará la información que deben suministrar los sujetos pasivos que practiquen la reducción prevista en este artículo junto con la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con el objeto de verificar que el importe de las ayudas y beneficios obtenidos en relación con una misma inversión no excede de los límites establecidos en el apartado 14 de este artículo.

Reglamentariamente se determinarán los plazos y condiciones para que el sujeto pasivo notifique las inversiones efectuadas con cargo a la reserva regulada en este artículo para la adquisición de elementos de transporte marítimo o aéreo y las realizadas, en el sector de la transformación y comercialización de productos agrícolas, cuando, en este último caso, su importe sea superior a veinticinco millones de euros o el correspondiente a la cuota por los Impuestos que se hubieran devengado, cuando no hubieran sido de aplicación las medidas fiscales reguladas en esta Ley, supere los doce millones de euros>>

La modificación operada a la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2006, es el germen de la presente controversia, puesto que ya no es posible afirmar que la única consecuencia jurídica asociada al incumplimiento de los requisitos a los que normativamente se condiciona la RIC sea la regularización mediante la integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del incentivo fiscal indebidamente disfrutado, al ser posible asimismo la comisión de una infracción tributaria.

Es precisamente este debate el que hemos de resolver en la presente controversia jurídica, esto es, dilucidar cuál o cuáles han de ser las consecuencias jurídicas asociadas al incumplimiento de las obligaciones contables previstas en la Reserva para Inversiones en Canarias.

TERCERO.- La obligación contable relativa a la Reserva para Inversiones en Canarias está ligada al propio incentivo fiscal en el sentido de que no es una obligación estanca que se cumpla únicamente con la dotación contable con cargo a los resultados del ejercicio de una reserva indisponible en el balance del contribuyente bajo la denominación de "Reserva para Inversiones en Canarias". La razón es que el propio apartado tercero del artículo 27 de la Ley 19/1994 al regular tal obligación contable prevé específicamente que dicha reserva ha de ser indisponible durante el tiempo en que los bienes en los que se materializó la inversión deban permanecer en la empresa.

Esto es, la aplicación del beneficio fiscal exige tanto su dotación contable inicial como su posterior mantenimiento en el balance hasta que se cumplan las condiciones que determinan la consolidación del beneficio fiscal.

Así, esta obligación contable alcanza a las distintas fases a las que está sujeto el incentivo fiscal no siendo posible, ya adelantamos, dar un tratamiento uniforme a todos los posibles incumplimientos contables.

El incentivo fiscal busca favorecer fiscalmente que los beneficios obtenidos en Canarias por actividades económicas desarrolladas en dicho territorio se reinviertan en activos que fomentan la actividad en dicho

Síguenos en...



territorio. Así, en relación con la dotación contable inicial de la reserva para inversiones en Canarias, la razón de ser de la exigencia de la misma es procurar la inmovilización del beneficio en garantía del compromiso inversor que asume el beneficiario de dicho ahorro fiscal. La dotación inicial de la reserva para inversiones en Canarias y la inmovilización de beneficios no distribuidos que la misma conlleva busca incentivar la autofinanciación empresarial que permita realizar la ulterior inversión productiva en el archipiélago canario.

Por ello, esta obligación contable inicial ha de seguir entendiéndose, pese a la modificación normativa operada por el Real Decreto Ley 12/2006, como un requisito sustantivo cuyo cumplimiento condiciona la aplicación del incentivo fiscal porque, sólo a través de esta dotación, el contribuyente está en condiciones de dar efectivo cumplimiento a su obligación de inversión ya que, de este modo, se garantiza la disponibilidad de los medios económicos necesarios para acometer las inversiones exigibles. De este modo, la no dotación contable inicial de la RIC supone un incumplimiento absoluto de la obligación contable exigida por la normativa, debiendo llevar aparejada la obligación de integración del incentivo fiscal indebidamente aplicado ex artículo 27.16 de la Ley 19/1994.

Conclusión interpretativa que, dicho sea, no considera este TEAC superada por la tipificación operada por el Real Decreto Ley 12/2006 como infracción tributaria grave en el artículo 17 a) del artículo 27 de la Ley 19/1994 “la falta de contabilización de la reserva para inversiones en los términos previstos en el apartado 3 de este artículo” y ello porque la conducta objetiva merecedora de reproche sancionador **no alcanza al incumplimiento absoluto de la obligación de contabilización, sino únicamente a un incumplimiento relativo**: esto es, a los casos en que **habiéndose contabilizado la reserva, la misma no se haya realizado “en los términos previstos en el apartado 3”, esto es, figurando con “absoluta separación y título apropiado”**. Así, la Reserva para Inversiones en Canarias debe figurar en el Patrimonio Neto del balance del contribuyente que aplica el incentivo fiscal, figurando con absoluta separación de otras reservas como pudieran ser otro tipo de reservas especiales (tales como, por ejemplo, la reserva de capitalización), la reserva legal o la reserva voluntaria. Y, asimismo, debe tener un título apropiado, concepto jurídico que engloba no solamente la denominación de tal partida contable como “Reserva para inversiones en Canarias”, sino también la correcta dotación de la misma con cargo a la cuenta de resultados del ejercicio.

Nótese que una interpretación conjunta de los distintos apartados del artículo 27 de la Ley 19/1994 pone de manifiesto la improcedencia jurídica de entender que el incumplimiento absoluto de la obligación de contabilización de la reserva podría llevar aparejada únicamente la imposición de una sanción por la comisión de la infracción tributaria ex artículo 27.17 a) de la Ley 19/1994 y ello porque, manifestando tal omisión de contabilización la no asunción por el contribuyente del compromiso de inversión -inversión sin la cual carece de sentido el disfrute del incentivo fiscal- carecería de sentido imponer una consecuencia jurídica más grave al contribuyente que habiendo dotado la reserva inicialmente, posteriormente dispone de ella antes de la consolidación del beneficio fiscal que aquel que nunca la dotó. Recordemos que, en el caso de una disposición anticipada de la RIC, el apartado 16 del artículo 27 prevé de un modo taxativo la obligación de integración del incentivo fiscal al afirmar: “la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones distintas a las previstas en el apartado 4 de este artículo (...) dará lugar a que el contribuyente proceda a la integración”.

Así, **el elemento objetivo del tipo infractor previsto en el artículo 27.17 a) de la Ley 19/1994 abarca la contabilización incorrecta de la reserva para inversiones en Canarias porque la misma no se hace en los términos del apartado tercero, esto es, cuando la misma no figura contabilizada de forma separada y con título adecuado.**

De este modo, siendo la Reserva para Inversiones en Canarias un incentivo fiscal, corresponde al obligado tributario la carga de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos, de forma que si el mismo acredita que inmovilizó fondos con cargo a los resultados del ejercicio correspondiente al período impositivo de dotación de la RIC en aras de realizar la ulterior inversión y cumple el resto de requisitos previstos legalmente a excepción de que figure la reserva contabilizada de forma separada y con título adecuado, ello no dará lugar a la integración del incentivo fiscal, sino a la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave ex artículo 27.17 a) de la Ley 19/1994.

Carga de la prueba de la inmovilización de los beneficios en el patrimonio y del cumplimiento del resto de requisitos normativamente exigidos que, como hemos señalado, **se extiende igualmente durante las fases de materialización y mantenimiento de las inversiones realizadas.**

La reserva debe estar contabilizada y mantenerse en contabilidad hasta que se cumplan las condiciones exigidas por la normativa. La dotación contable, su indisponibilidad y, por tanto, su existencia en el balance hasta que finalice el mantenimiento es una condición para poder disfrutar de este beneficio fiscal, cuya base es, como hemos señalado, inmovilizar el beneficio para realizar ciertas inversiones durante un determinado plazo de tiempo. Con la exigencia de la indisponibilidad de dicha reserva mientras pervivan las obligaciones de consolidación del incentivo se garantiza el cumplimiento de las mismas.

Recordemos que de acuerdo con el apartado 3 del artículo 27 la reserva dotada es indisponible mientras los bienes en que se materializó la reserva deban permanecer en la empresa. Obligación de permanencia

de la reserva como indisponible en el balance durante el plazo de mantenimiento de la inversión que expresamente ha establecido el citado apartado legal y que encuentra su razón de ser en la búsqueda del control administrativo en la aplicación del incentivo fiscal al tiempo que garantiza la autofinanciación empresarial que el legislador ha buscado promover en la configuración del incentivo fiscal evitando que la empresa realice repartos encubiertos de dividendos. Como señala el Director recurrente, el funcionamiento del incentivo no se consigue si los beneficios son, de facto, objeto de distribución en forma de dividendos o son dispuestos de cualquier otra finalidad diferente.

Extremo que, puesto en relación con lo anteriormente argumentado, supone que el obligado tributario en aras de la consolidación del incentivo fiscal ha de acreditar durante tal lapso temporal la inmovilización en su patrimonio de los beneficios no distribuidos. Inmovilización que se entenderá acreditada al figurar la reserva en el balance, pero sin que ello implique que haya de estar contabilizada en todo caso con absoluta separación y título adecuado.

Así pues, el mero hecho de que no figure la reserva con absoluta separación y título adecuado en el balance de la actividad no determinará por sí sola la integración del incentivo fiscal aplicado, en la medida en que el obligado tributario pueda acreditar que existen otra/s partidas en su patrimonio contable que cumplan la función normativamente atribuida a la dotación de la reserva indisponible de la "reserva para inversiones en Canarias". Si bien, claro está, podrá imponerse la sanción prevista en el artículo 27.17 a) de la Ley 19/1994.

A resultas de lo anterior, se pone de manifiesto que este Tribunal Central no pueda compartir el parecer del TEAR de Canarias (Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife) contenido en la resolución aquí impugnada. La razón es que no figurando en la contabilidad del período impositivo 2017 -período impositivo en el que debía figurar inmovilizada la citada reserva por ser uno de los años de mantenimiento de la inversión- ninguna reserva ni ninguna otra partida contable en la que se hubieran inmovilizado los beneficios no distribuidos con los que se dotó la reserva para acometer la inversión (en tanto que es pacífico que los resultados del ejercicio eran íntegramente traspasados anualmente a la cuenta corriente del empresario), es claro que el obligado tributario no ha cumplido su obligación de mantener la reserva indisponible en su balance respecto de aquellos activos cuyo plazo de mantenimiento no había finalizado.

Ausencia en el balance de tal reserva que pone de manifiesto que se ha dispuesto de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento y, por ende, que fuera procedente la integración del incentivo fiscal indebidamente disfrutado sin que, en este supuesto, proceda la imposición de sanción ex artículo 27.17 a) Ley 19/1994 al no alcanzar el elemento objetivo de la infracción a los supuestos en que no se contabilizó nunca la inmovilización de los beneficios no distribuidos para acometer la inversión o a los casos en que, habiéndose realizado tal inmovilización, posteriormente se dispone de la misma antes de la consolidación del incentivo fiscal.

En definitiva, a la vista del criterio solicitado por el Director, en un supuesto como el que es objeto de enjuiciamiento en este recurso, en el que antes de la finalización de plazo de mantenimiento de la inversión no figura ningún tipo de reservas en el patrimonio del balance de la actividad, el cual está formado únicamente por los resultados del ejercicio que anualmente son traspasados al patrimonio personal del contribuyente, la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión dará lugar a que el contribuyente proceda a la integración del beneficio fiscal en su día disfrutado.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT**, acuerda **ESTIMARLO** y fijar el siguiente criterio:

La interpretación conjunta de los apartados 3, 16 y 17 del artículo 27 de la Ley 19/1994 conlleva que, en un supuesto como el que es objeto de enjuiciamiento en este recurso, la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión dará lugar a que el contribuyente proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción en la base imponible o a la deducción en cuota. Mantener la reserva en balance no separada de otras reservas o mantener la reserva en balance sin que esté debidamente identificada constituye el elemento objetivo de la infracción tributaria grave prevista en el artículo 27.17.a) de la Ley 19/1994.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

