

CÁTEDRA DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS DE LA UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA



Sección: Informes

Alegaciones al Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento de Desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

**CÁTEDRA DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS DE LA
UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA**



SECCIÓN: INFORMES

Alegaciones al Proyecto de Real Decreto xx/2015, de xx, por el que se modifica el Reglamento de Desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en canarias y la zona especial canaria, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre

Las Palmas de Gran Canaria, a 3 de julio de 2015

**CÁTEDRA DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS DE LA
UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA**

Comité Científico

Dr. Salvador Miranda Calderín (Director)

Dr. José Andrés Dorta Velázquez (Subdirector)

Dr. Guillermo G. Núñez Pérez

Dr. Víctor Sánchez Blázquez

Dr. Francisco Hernández González

Dr. José Juan Déniz Mayor

D. Murli Kessomal Kaknani

D. Antonio Viñuela Llanos

D. Fernando Ramón Balmaseda

D. Orlando Luján Mascareño

1. INTRODUCCIÓN	5
2. ARTÍCULO 5. Determinación del beneficio del establecimiento permanente situado en Canarias	8
2.1. Consideraciones previas.....	8
2.2. Análisis del texto del borrador de modificación del Reglamento	9
2.3. Otras cuestiones que deberían figurar en el art. 5 del Reglamento	13
2.4. Texto alternativo propuesto.....	15
3. ARTÍCULO 11. Inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente canario	16
3.1. Análisis del texto del borrador de modificación del Reglamento	16
3.2. Texto alternativo propuesto.....	23
4. ARTÍCULO 13. Elementos de transporte	26
4.1. Análisis del texto del borrador de modificación del Reglamento	26
4.2. Inciso sobre el texto propuesto	26
5. ARTÍCULO 15. Materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones mediante la suscripción de instrumentos financieros ..	27
5.1. Análisis del texto del borrador de modificación del Reglamento	27
5.2. Texto alternativo propuesto.....	29
6. ARTÍCULO 20. Materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones mediante la suscripción de instrumentos financieros ..	31
6.1. Análisis del texto del borrador de modificación del Reglamento	31
6.2. Texto alternativo propuesto.....	32
7. ARTÍCULO 31. Comunicaciones en la suscripción de acciones o participaciones de entidades inversoras o de instrumentos financieros emitidos por entidades financieras	33
7.1. Análisis del texto del borrador de modificación del Reglamento	33
7.2. Texto alternativo propuesto.....	33
8. ARTÍCULO 38. Límites de la acumulación de las ayudas	34
8.1. Determinación del límite (apartado 1 del artículo 38).....	34
8.2. Texto alternativo propuesto al apartado 1 del artículo 38	37
8.3. Consideraciones sobre el apartado 2 del artículo 38 del borrador de Reglamento.....	37

9. DISPOSICIONES ADICIONALES Y TRANSITORIAS	39
9.1. Disposición adicional única. Nuevas ayudas de Estado.	39
9.2. Disposición transitoria primera (Dotaciones a la reserva para inversiones efectuadas con anterioridad a 1 de enero de 2015) y Disposición transitoria segunda (Importes pendientes de aplicación de la deducción por inversiones generados con anterioridad a 1 de enero de 2015)	41
10. OTRAS PROPUESTAS DE MEJORA.....	41
10.1. El plazo de materialización de la RIC de las personas físicas	41
10.2. La transmisión <i>inter vivos</i> de explotaciones económicas en las que se haya dotado la RIC	44
10.3. Materialización de la RIC por la empresa que realiza la dotación o cualquier otra del grupo consolidado al que pertenezca	45
10.4. Materialización en bienes usados afectos parcialmente a la RIC con anterioridad	46
10.5. Materialización anticipada	47
10.6. Materialización en creación de empleo no ligada a la inversión inicial (artículo 27. 6 de la Ley 19/1994).....	47
AGRADECIMIENTOS.....	48

1. INTRODUCCIÓN

La Cátedra de Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, "Cátedra del REF") se constituyó en 2014 en la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria y tiene como objetivo principal el estudio del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, REF) y su evolución, a través del cumplimiento de tres líneas principales de actuación:

- a) La difusión del REF entre los universitarios de la ULPGC,
- b) La incorporación de los avances en la fiscalidad de las regiones ultraperiféricas en el texto del REF, impulsando el estudio y la planificación de la fiscalidad de las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea, y
- c) El contacto directo con las necesidades que en cada momento deben ser cubiertas con el REF.

Estas tres líneas principales se concretan, a su vez, en objetivos secundarios, entre los que destaca el compromiso de responder desde una perspectiva académica a las controversias que puedan suscitarse en la interpretación de la normativa del REF, al objeto de facilitar la interpretación de los principales incentivos, tanto de naturaleza fiscal como económica.

Las propuestas que se presentan en este documento deben ser observadas como medidas de arbitraje, entendiendo que la seguridad jurídica del REF constituye un medio necesario para lograr los fines perseguidos por la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Las propuestas de mejora no pueden ser ajenas a los cambios introducidos por el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que incorpora diversas reformas que inciden, fundamentalmente, en la regulación de la Reserva para inversiones en Canarias (en adelante, RIC) y de la Zona Especial Canaria (en adelante, ZEC). Por lo que concierne a la RIC destaca las novedosas posibilidades de materialización en la creación de puestos de trabajo e instrumentos financieros

emitidos por entidades financieras o la desaparición de la obligación de presentación de un plan de inversiones, como requisito para la dotación de dicha reserva. Por su parte, también tiene trascendencia las modificaciones introducidas en la ZEC, especialmente la extensión de su ámbito territorial a todo el Archipiélago y un abanico mayor de actividades permitidas.

El Real Decreto-ley 15/2014 es consecuente con el nuevo enfoque dado por las autoridades comunitarias en el marco de las ayudas estatales, básicamente mediante la aplicación con carácter general del Reglamento (UE) N° 651/2014 de la Comisión, lo que ha conllevado una serie de consecuencias relevantes en la regulación que debe fijarse de los incentivos fiscales aplicables en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias para el período 2015-2020. En este sentido, los beneficiarios de las ayudas quedan sujetos a unos límites considerados en su conjunto, con independencia de cuál sea su naturaleza, tributaria o no.

En opinión de esta Cátedra, la concreción de los límites en las ayudas regionales al funcionamiento y a la inversión constituye una de las novedades más relevantes de índole técnico que trata de satisfacer el Proyecto de Real Decreto xx/2015, de xx, por el que se modifica el reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en canarias y la zona especial canaria, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre.

Los límites en las ayudas regionales al funcionamiento y a la inversión constituyen la principal novedad porque suponen un nuevo enfoque en la gestión de tales ayudas que recae, por la propia configuración del tejido empresarial canario, en microempresas y pymes. El cómputo de las ayudas de diferente naturaleza (tributarias y no tributarias) en relación con el volumen de negocios supondrá un nuevo enfoque en la gestión empresarial. Dicho cómputo no es sencillo porque los beneficiarios no siempre pueden controlar los flujos económicos y financieros de las ayudas no tributarias (por ejemplo, las ayudas al transporte) y especialmente porque el volumen de negocios está sujeto a la incertidumbre del mercado. Somos conscientes de los esfuerzos que se

realizan en el borrador del Reglamento por facilitar su aplicación y evitar costes de transacción a los sujetos pasivos, si bien deben prestarse las máximas cautelas no solo para reducir los costes asociados a la elaboración y control de la información exigida, sino fundamentalmente para eludir que una indebida aplicación de dichos límites implique un menor crecimiento económico y generación de empleo.

El presente documento no solo aborda el análisis de los límites de las ayudas, sino que realiza un estudio del articulado del borrador del Reglamento, exponiendo brevemente aquellos aspectos que pueden ser mejorados. A tal efecto, se aportan propuestas concretas sobre el tenor literal de los artículos y las disposiciones adicionales.

2. ARTÍCULO 5. Determinación del beneficio del establecimiento permanente situado en Canarias

2.1. Consideraciones previas

La jurisprudencia del TS confirmó en 2011 el criterio administrativo de que cualquier beneficio no es susceptible de la dotación RIC, sino el generado por un establecimiento en Canarias que además realice una actividad económica. Ya con anterioridad el legislador había introducido esa limitación en el R.D.L. 12/2006 para el periodo 2007-2013. Los límites al beneficio susceptible de la dotación han afectado principalmente a tres grandes grupos de beneficios:

- Los generados por ingresos financieros.
- Los generados por la venta de activos financieros, incluidos acciones y participaciones.
- Los generados por la venta de activos no afectos a una actividad económica.

A la vista de estas importantes restricciones, muchas fueron las voces que para la reforma a acometer para el período 2014-2020 solicitamos una vuelta atrás en esta materia y que se ampliase el beneficio susceptible de la dotación a como inicialmente se entendió: a todo el beneficio obtenido en un establecimiento situado en Canarias.

En la reforma del REF llevada a cabo por el R.D.L. 15/2014 se introdujo en el art. 27.2 una modificación importante en esta materia, que no satisfizo todas las expectativas, pero que entendemos que tampoco fue desafortunada, ya que implica la solución de dos cuestiones importantes, conseguidas por dos vías distintas:

- Por un lado, la inclusión del párrafo que admite como susceptible de la dotación los rendimientos derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas en los términos que se desarrollen reglamentariamente.
- Y por otro, la desaparición de la importante limitación que suponía la letra c) del art. 27.2, en su redacción vigente hasta el 31-12-2014, que indicaba expresamente que no era susceptible de la dotación: el (beneficio) que

derivase de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas, matizando la normativa aplicable hasta esa fecha que no se consideraban elementos patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propios.

La primera modificación de la Ley 19/1994 se refiere a la ampliación del beneficio susceptible de la dotación con los resultados positivos generados en la venta de activos no afectos a una actividad económica, que de estar expresamente excluidos de la dotación de la RIC pasan a estar expresamente incluidos, ampliándose así positivamente la base de la dotación y las expectativas de reinversión en Canarias.

La segunda modificación legal es la desaparición del texto del art. 27.2 de la importante cortapisa que suponía que no se considerasen elementos patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propios. Es decir, que las acciones y participaciones, por mucho que estuviesen vinculadas con la actividad económica de la empresa, no se consideraban activos afectos; y la plusvalía obtenida en su enajenación no era susceptible de la dotación de la RIC.

Con la Reforma legal de 2014, vía eliminación de la matización antes comentada, entendemos que el legislador admite que las plusvalías generadas en la venta de acciones y participaciones son susceptibles de la dotación RIC.

2.2. Análisis del texto del borrador de modificación del Reglamento

Una vez matizada la reforma legal operada a través del R.D.L. 15/2014 analicemos el texto del art. 5 del borrador antes transcrito.

A) Lo primero que observamos es que efectivamente recoge dentro del beneficio susceptible de la dotación los rendimientos obtenidos en la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas (5.1.), cumpliendo así el mandato legal, pero a continuación introduce una doble limitación que no contempla el art. 27.2 de la Ley 19/1994:

- Que se trate de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o activos intangibles,
- Y que además hayan generado rentas al menos un año dentro de los tres anteriores a la fecha de transmisión.

¿Están estas dos limitaciones amparadas en la especificación que contempla el final del tercer párrafo del art. 27.2, "*en los términos que reglamentariamente se determinen*", o al contrario suponen una extralimitación reglamentaria? Entendemos que sucede lo último, suponiendo un quebranto en la ampliación del beneficio susceptible efectuada por el legislador en la Ley 19/1994, ya que la nueva redacción del art. 27.2 no excluye categoría relevante alguna de los elementos patrimoniales, amparando incluso las inversiones financieras.

Sin embargo, el precepto reglamentario, al limitarse a los elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o activos intangibles, está excluyendo las inversiones financieras, los activos no corrientes mantenidos para la venta e incluso los activos contabilizados como existencias que hayan dejado (o se entienda que hayan dejado) de estar afectos a la actividad económica. Así, elementos patrimoniales que en un momento previo pudieron clasificarse como inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, que no estén en uso por la empresa y sobre los que se disponga de un plan para enajenarlos dentro del año siguiente, podrían encontrarse clasificados contablemente como "*Activos no corrientes mantenidos para la venta*", sin que por ello la plusvalía que se genere en su enajenación deba ser excluida de la dotación de la RIC.

Con respecto a la segunda matización, estimamos que también excede del mandato legal y supone además un nuevo elemento distorsionador en la interpretación de este incentivo fiscal:

- La obligación de que el elemento patrimonial haya generado rentas no figura en el art. 27.2, sino que al contrario, el legislador ha pretendido ampliar el beneficio susceptible de la dotación incluyendo los rendimientos obtenidos en la enajenación de elementos no afectos.

- ¿Por qué diferenciar en el Reglamento a los activos en función de su generación de rentas a efectos de la dotación de la RIC, cuando sabemos cómo ha castigado la crisis económica a muchas actividades?
- ¿Qué va a suceder cuando para cumplir el precepto de que los activos hayan generado rentas dentro de los tres años se alquilen, por ejemplo, a precios simbólicos los activos inmobiliarios no afectos a una actividad económica o se completen los periodos que falten para llegar un año?, ¿no va a suponer la Administración Tributaria que ha existido simulación como ocurre en la actualidad?

Estimamos por tanto que esta segunda restricción incide directamente en la inseguridad jurídica que de forma permanente se ha instalado en la aplicación de la RIC; y además que el plazo de tres años previsto no es suficiente para amparar el periodo de crisis económica sufrido, por lo que debe ser suprimida.

B) El apartado 2 del art. 5 se ocupa de definir el beneficio no distribuido a efectos de la dotación de la RIC. No ponemos reparo alguno a la letra a) que no considera como tal al destinado a nutrir las reservas de carácter legal (excepto en el aspecto académico, que no supone una afirmación afortunada), pero sí a las dos letras siguientes:

- *b)*, que especifica que no se considera beneficio no distribuido el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la RIC, y
- *c)*, que excluye de dicho beneficio el que derive de los valores representativos de la participación en el capital, así como la cesión a terceros de capitales propios.

En la letra b) se recoge una limitación que figura con ese mismo sentido y literalidad en el art. 27.2 de la Ley, y que excluye del beneficio no distribuido el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la RIC regulada en este artículo. Ningún reparo al respecto, pero observamos una importante modificación respecto al actual art. 5.2.c) del Reglamento, ya que en la redacción vigente se contempla que no se considera como beneficio susceptible de la RIC el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales que hayan determinado la

materialización de la RIC que se hubiera dotado con beneficios de periodos iniciados a partir de 1-1-2007. Es decir, que la plusvalía obtenida en la enajenación de un activo afecto a las dotaciones RIC correspondiente al período 1994-2006 sí es susceptible de una nueva dotación RIC, porque así lo permite el reglamento vigente, mientras que de prosperar la redacción del borrador propuesta no servirá la plusvalía generada en la enajenación en cualquier elemento que haya estado afecto a la RIC desde 1994.

Este cambio no tiene sentido y supone una restricción adicional al beneficio susceptible de la dotación, cuando el legislador a través del R.D.L. 15/2014 precisamente lo que hizo fue ampliar la base de la dotación.

Y en la letra c) se incluye la anterior letra d) del reglamento vigente, que expresamente excluye el beneficio procedente de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades..., a lo que no pondríamos reparo alguno si no llega a modificarse el texto legal del art. 27.2 por el R.D.L. 15/2014, ya que en su redacción actual no se excluye expresamente, como antes se hacía por la vía de considerar como elementos no afectos a una actividad económica las acciones y participaciones.

Entendemos que el art. 27.2 de la Ley no excluye el beneficio generado en la venta de acciones y participaciones, por lo que la letra c) del art. 5.2 debe suprimirse. Si no se hace, ello supone una extralimitación reglamentaria, que obvia el cambio legislativo que permite considerar como beneficio no distribuido el generado por elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas.

Bien es cierto que a raíz del nuevo Impuesto sobre Sociedades vigente a partir de 1 de enero de 2015 esta cuestión apenas tiene trascendencia, ya que las plusvalías generadas en la enajenación de acciones y participaciones que representen un 5% o más del capital social están exentas de tributación por el art. 21.3, pero no por ello el Reglamento ha de contravenir la Ley 19/1994.

2.3. Otras cuestiones que deberían figurar en el art. 5 del Reglamento

Además de las cuestiones anteriormente planteadas, echamos en falta la aclaración de otros aspectos que afectan a la dotación de la RIC. Entre ellos destacamos el planteamiento sobre las nuevas entidades patrimoniales y la incorporación a la normativa de la corriente jurisprudencial más reciente en relación con los ingresos financieros.

a) Entidades patrimoniales

En el ámbito de las entidades jurídicas, los beneficios susceptibles de la dotación de la RIC han de provenir de una actividad económica, es decir, que se generen por un establecimiento mercantil o con carácter más genérico por una empresa. A partir de 1 de enero de 2015 se han reincorporado al ordenamiento tributario las denominadas “entidades patrimoniales”, herederas del concepto de sociedades patrimoniales suprimido en el pasado.

Nada dice el texto legal ni el borrador del Reglamento sobre la posibilidad de que estas entidades patrimoniales puedan dotar la RIC, aunque existe una consolidada corriente jurisprudencial que materialmente lo impedía en su versión de sociedades patrimoniales. En aras a una mayor seguridad jurídica, el legislador debería aclarar en el Reglamento si en el caso de las entidades patrimoniales las plusvalías obtenidas en la venta de elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica son o no susceptibles de la dotación de la RIC.

Con otras palabras, ¿hay que realizar una actividad económica para que las plusvalías generadas en la venta de activos no afectos a una actividad económica puedan ser susceptibles de la dotación, por más que dichos activos no tengan por qué estar afectos a partir de 1 de enero de 2015? Es lo que sucede cuando una empresa que se dedica a la explotación turística enajena un terreno en el que no ha realizado actividad alguna. En el periodo 2007-2014 no podía destinar la posible plusvalía a la dotación de la RIC, pero sí en el período 2015-2020 con la nueva redacción del art.27.2 (siempre y cuando se elimine la condición reglamentaria de que haya generado rentas al menos un año dentro de los tres anteriores a la fecha de transmisión, que hemos considerado anteriormente como una extralimitación reglamentaria). Si la

propietaria de ese terreno fuese una entidad patrimonial, ¿podría o no dotar la RIC con la plusvalía generada en su enajenación?

Para resolver esta cuestión entendemos que ha de introducirse en el Reglamento la aclaración necesaria para que esta materia relacionada con las entidades patrimoniales no derive en un nuevo conflicto tributario. Tanto para decir que sí como para decir que no, debería matizarse en el art. 5 del Reglamento.

b) Ingresos financieros

Otra cuestión que planteamos es que en el Reglamento se matice, aunque sea someramente, la posibilidad de que los rendimientos financieros sean susceptibles de la dotación de la RIC en las empresas no financieras. El criterio administrativo refrendado por los Tribunales de Justicia es que sólo sirven los generados en operaciones con vencimiento inferior al año, si bien alguna Sentencia ha ido un poco más allá y ha admitido que los intereses generados en plazos superiores al año, relacionados con situaciones transitorias de tesorería generadas para que sea posible realizar posteriores inversiones, sean susceptibles de la dotación (SAN 5-12-2012, Loro Parque).

Sobre los ingresos financieros, la reforma de la Ley 19/1994 para 2015 nada dice, por lo que entendemos que debe seguirse aplicando el criterio judicial actual: solo son susceptibles los intereses generados en operaciones con vencimiento inferior al año, pero con la matización de la Audiencia Nacional al respecto. Es esta matización la que proponemos se incorpore como supuesto excepcional al art. 5 del Reglamento.

c) Afectación parcial a efectos de la dotación

La Ley señala en la actualidad la imposibilidad de que la plusvalía obtenida en la venta de un activo afecto a la RIC sea susceptible de la dotación, pero no contempla el caso de que dicho activo haya podido estar solo parcialmente afecto. Por ello, el Reglamento debería regular esta posibilidad, concretamente que en el caso de plusvalías generadas por activos parcialmente afectos a la RIC solo es posible la dotación con la parte proporcional de dichas plusvalías generadas con la parte del activo que no haya estado afecta a este incentivo.

2.4. Texto alternativo propuesto

Artículo 5. Determinación del beneficio del establecimiento permanente situado en Canarias.

1. Se considerarán beneficios procedentes de establecimientos permanentes situados en Canarias los derivados de las operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos al mismo que cierren un ciclo mercantil que determine resultados económicos, así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, siempre que, en este último caso, se trate de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, activos intangibles, **activos no corrientes mantenidos para la venta o existencias que hayan generado rentas al menos un año dentro de los tres anteriores a la fecha de transmisión.**

Alternativamente, si no se optase por la supresión del párrafo anterior, que se amplíe el periodo en que se hayan generado las rentas de tres a siete años (duración de la crisis económica): **que hayan generado rentas al menos un año dentro de los siete anteriores a la fecha de transmisión.**

2. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido:

a) El destinado a nutrir las reservas de carácter legal.

b) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones en Canarias **que se hubiera dotado con beneficios de periodos iniciados a partir de 1-1-2007.**

c) El que derive de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades **que no estén afectos a una actividad económica**, así como la cesión a terceros de capitales propios, excepto que se trate de entidades que presten servicios financieros.

Se entenderá que los valores anteriores están afectos a una actividad económica cuando estén relacionados con los suministros de bienes y servicios o la generación de ingresos que no sean financieros

3. Las entidades patrimoniales pueden (o no pueden) dotar la RIC con las plusvalías generadas en la enajenación de elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica.

4. Los rendimientos financieros generados en operaciones con vencimiento inferior al año son susceptibles de la dotación; mientras que los generados en operaciones con vencimiento superior al año solo cuando formen parte de una política de gestión de tesorería orientada a la posterior inversión en activos del inmovilizado material o intangible.

5. En el caso de plusvalías obtenidas por activos parcialmente afectos a la RIC solo es posible la dotación con la parte proporcional de dichas plusvalías generadas con la parte del activo que no haya estado afecta a este incentivo.

3. ARTÍCULO 11. Inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente canario

3.1. Análisis del texto del borrador de modificación del Reglamento

El texto propuesto en el borrador de modificación del Reglamento constituye una mejora sobre la anterior redacción, en la que se hacía una remisión expresa al derogado art. 39 del *Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* (TRLIS-2004), que regulaba la Deducción por Inversiones Medioambientales, objeto de desarrollo a su vez en los arts. 33 a 38 del *Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades* (RIS-2004).

No obstante, la desaparición de la Deducción y, por tanto, de la regulación reglamentaria de la misma podría plantear problemas de inseguridad jurídica

para el contribuyente, si el art. 11 se limita únicamente a reproducir el ya derogado art. 39 del TRLIS-2004. Algunos casos se enumeran a continuación.

a) ¿Está justificado que la letra a) del art. 11 esté limitada a las actividades industriales?

A nuestro juicio constituye una restricción el hecho de que la letra a) del art.11 se ciña fundamentalmente al sector industrial, dadas las alusiones a las "instalaciones industriales" y los "residuos industriales propios". La razón de ello se encuentra en el escaso peso relativo del sector industrial en Canarias, tanto en número de empresas como en su contribución al PIB regional, frente a la más que contrastada relevancia del sector del turismo y en menor medida del comercio para la economía regional y nacional. En este sentido, no está de más reseñar que la actividad turística es considerada en diversos informes técnicos y publicaciones académicas como un factor causante de impactos ambientales significativos. Por tal motivo, se propone suprimir la alusión explícita y, por ende, restrictiva a la industria, para extenderla a cualquier tipo de actividad económica, quedando la siguiente redacción alternativa:

"a) Las realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales de la empresa del declarante, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos ~~industriales~~ propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa. A estos efectos, la Administración canaria competente en materia medioambiental deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión".

b) ¿Qué sucedería si la inversión deja de constituir una mejora de la normativa medioambiental por motivos técnicos?

Es factible que dentro del plazo establecido para el mantenimiento de la inversión y por motivos técnicos no achacables a la mera gestión de los activos para la protección medioambiental estos dejen de cumplir con el propósito para

el cual fueron adquiridos. Bajo tal supuesto debería admitirse la sustitución, ampliación o mejora que se estime pertinente al objeto de seguir gozando de los beneficios asociados a la RIC. Parafraseando el art. 35.3 del RIS-2004, en el que se trata un hecho similar en el marco de la derogada Deducción por Inversiones Medioambientales, se propone la inclusión del siguiente texto:

"En el caso de que, por razones tecnológicas, los elementos patrimoniales descritos en la letra a) del artículo 11 perdieran o disminuyeran su eficacia en materia de protección del medio ambiente durante el plazo de permanencia de la inversión en la empresa del adquirente, podrán ser sustituidos o complementados con otros elementos que contribuyan a la recuperación de los niveles de protección inicialmente previstos, sin que por ello se pierda la condición de materialización de la Reserva."

c) ¿Qué sucede si una parte de la inversión es ambiental y la otra no?, ¿y si una parte cubre los estándares estrictos de la normativa y la otra parte los rebasa mejorándolos?

Puede darse el caso de que determinados activos productivos incluyan una solución integrada orientada a la prevención, corrección o minimización de daños ambientales, que a su vez tenga una componente de cumplimiento estricto de la normativa de protección ambiental y otra de mejora de la misma. El art. 11 del Proyecto de nuevo Reglamento trata solamente este último caso, el de mejora de la normativa de protección ambiental.

El propio hecho de que la inversión se ejecutase a fin de dar cumplimiento a la regulación ambiental vigente ameritaría su consideración de activo funcional o necesario para el desarrollo de la actividad, por lo que entraría dentro de la categoría de inversión inicial (art. 27.4.A de la Ley 19/1994) o bien de otros activos que no cumplan los requisitos para ser calificados como tal inversión inicial (art. 27.4.C de la Ley 19/1994). En lo que respecta a la parte de la inversión que constituyese una mejora sobre los estándares, debería ser identificada al objeto de poder acogerse al art. 11 del nuevo Reglamento y no ser excluida como materialización de la RIC. Parafraseando el art. 36 del RIS-2004, en el que se trata un hecho similar en el marco de la derogada Deducción por Inversiones Medioambientales, se propone la inclusión del

siguiente texto:

"En el caso de que las inversiones no tengan por objeto exclusivo alguna de las citadas finalidades descritas en la letra a) del artículo 11, deberá identificarse la parte de éstas que, destinada a la protección del medio ambiente, constituyan una mejora de la normativa medioambiental."

d) Sobre la exigencia del certificado de convalidación de la inversión ambiental

El art. 11 a) finaliza estableciendo que:

"A estos efectos, la Administración canaria competente en materia medioambiental deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión".

Esta es una condición que a nuestro juicio es del todo razonable, siempre que la Administración tributaria acepte dicha certificación y la misma no esté sujeta a contradicción, salvo en lo que proceda conforme a Derecho.

e) ¿Qué sucede si en el momento de vencimiento del plazo para la materialización de la RIC no se dispone aún del certificado de convalidación de la inversión ambiental y ésta ya se ha realizado?

Si la Administración canaria competente en materia medioambiental no hubiese expedido la certificación de la convalidación de la inversión dentro de los plazos correspondientes no se dispondría del documento acreditativo de la correcta materialización de la RIC. Basándonos en el art. 38.3 del RIS-2004, en el que se trata un hecho similar en el marco de la derogada Deducción por Inversiones Medioambientales, se propone la inclusión del siguiente texto:

"Si al vencimiento del plazo establecido para la materialización de la Reserva no se hubiera emitido por la Administración canaria competente la certificación de convalidación de la inversión medioambiental por causa no imputable al sujeto pasivo, éste podrá declarar con carácter provisional la materialización siempre que se haya solicitado la expedición de la referida certificación de convalidación con anterioridad al vencimiento del plazo de materialización. En el caso de que la Administración canaria competente no convalide la inversión, el sujeto pasivo no podrá declarar la inversión"

medioambiental realizada como materialización de la reserva".

f) ¿Sería posible reconocer como materialización de la RIC activos destinados a la protección medioambiental adquiridos previamente a la dotación de la misma?

De acuerdo con la Consulta vinculante V2396-12, de 12-12-2012, de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, se puede solicitar la certificación de convalidación de inversiones ambientales, a los efectos de la Deducción por Inversiones Medioambientales en un ejercicio posterior a aquél en que entraron en funcionamiento las inversiones realizadas, incluso aunque dicho ejercicio estuviese prescrito o hubiese sido comprobado por la Administración, siempre y cuando se haga dentro del plazo de aplicación de la deducción de 15 años, a contar desde la conclusión del período impositivo en que se realizaron las inversiones. Por otra parte, el art. 27.11 de la Ley 19/1994 establece la posibilidad de llevar a cabo inversiones anticipadas hasta tres años antes de la dotación de la RIC. En atención a lo expuesto, se propone el siguiente texto:

"Los contribuyentes podrán solicitar ante la Administración canaria competente la certificación de convalidación de la inversión medioambiental con carácter previo a la dotación de la correspondiente Reserva."

g) Sobre la consideración de los activos vegetales como inversión medioambiental

Existe una tendencia creciente hacia la utilización de activos vegetales como instrumentos para la prevención, corrección o minimización de los impactos causados por las empresas, desde cubiertas vegetales en techumbres, fachadas y paredes, hasta sistemas de filtrado basados en las propiedades depurativas de ciertas plantas. En algunas ciudades españolas como Barcelona se está considerando el establecimiento de medidas de estímulo para su implantación, en otras, como Toronto o Buenos Aires, se busca incentivar la instalación de techos y terrazas verdes en la ciudad, a través de deducciones de impuestos, mientras que en otras zonas se ofrecen incentivos para la recuperación de zonas forestales sin valor comercial o se promueve la instalación de pantallas vegetales para reducir el impacto de instalaciones

generadoras ruidos y/o de malos olores.

En este sentido, la consulta vinculante V0767-07 de 12-04-2007 de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas trata sobre la deducibilidad de la amortización de un jardín dotado de riego y con un estanque de agua, construido frente a la fachada de una nave industrial dedicada al desarrollo de una actividad de lavandería industrial. Así, indica que:

"puede considerarse que el jardín y el estanque de agua, tiene la consideración de inmovilizado, pues se trata de un elemento destinado a servir de forma duradera en la actividad de explotación llevada a cabo por la entidad consultante",

señalando a continuación las tasas de amortización aplicables. Se constata por tanto, que un activo técnicamente extrafuncional puede ser susceptible de consideración como funcional a efectos tributarios.

Procede matizar que el supuesto tratado en este apartado queda fuera de la categorización de activos biológicos tal y como se recoge en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 41 Agricultura, porque no tienen como propósito el de ser utilizados para experimentar transformaciones biológicas, bien para generar productos agrícolas que se contabilizan como existencias o bien para convertirlos en otros activos biológicos diferentes. Si fuera este el caso, de tratarse de activos del inmovilizado material, entrarían dentro de la categoría de inversión inicial (art. 27.4.A de la Ley 19/1994) o bien de otros activos que no cumplan los requisitos para ser calificados como tal inversión inicial (art. 27.4.C de la Ley 19/1994).

Por todo ello, se propone la siguiente redacción:

"a bis) Las realizadas en bienes del inmovilizado material consistentes en vegetales vivos con el propósito de prevenir, corregir o minimizar el impacto visual, acústico o de otro tipo causados por la actividad de la empresa del declarante, o bien de mejorar la calidad del producto o servicio prestado por la misma. Se excluyen las actividades agrícolas, consistentes en la gestión de las transformaciones de carácter biológico y cosechas de activos biológicos, para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos

agrícolas o en otros activos biológicos adicionales."

h) Sobre las inversiones destinadas a la producción de electricidad a partir de fuentes de energía renovable

La letra b) del art. 11 señala que a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.C de la Ley 19/1994, de 6 de julio, tendrán la consideración de inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente canario las siguientes:

"b) Las realizadas en bienes del activo material consistentes en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables para su transformación en electricidad."

Si bien es del dominio común qué se entiende por fuentes de energía renovable, entendemos que mejoraría la seguridad jurídica si se precisase su naturaleza y contenido a los efectos pertinentes. En este sentido, las *Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020*, si bien en su apartado 1.3 Definiciones, no ofrecen una definición precisa del significado de la expresión "fuentes de energía renovable", sí aportan una enumeración de las mismas al indicar que consisten en

"...las siguientes fuentes de energía renovables no fósiles: eólica, solar, aerotérmica, geotérmica, hidrotérmica y oceánica, hidráulica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogases;"

Dicha definición es la misma que la recogida en el art. 2 de la Directiva 2009/28/CE.

Por otra parte, el art. 27.4.C. de la Ley 19/1994 establece que podrá considerarse materialización de la RIC

"...la inversión en elementos patrimoniales que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario...",

sin hacer precisión alguna en torno a la contribución a la protección del medio ambiente de la producción de energía aprovechable para uso humano basada en fuentes renovables y menos a su acotación a la mera generación de

electricidad sin incluir otras variantes como el vapor o el calor como productos finales del proceso productivo (piénsese en las placas solares térmicas, los dispositivos geotérmicos, especialmente en una zona volcánica como Canarias, o el uso del vapor con fines sanitarios o industriales). Por tal motivo, no entendemos el carácter limitativo de la letra b) del art. 11 a la producción de electricidad.

Por ello, se propone la inclusión de otras formas energéticas, quedando la letra b) del art. 11 como sigue:

"b) Las realizadas en bienes del activo material consistentes en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables para su transformación en vapor, calor, frío, combustible o electricidad".

3.2. Texto alternativo propuesto

En atención a todo lo expuesto, se propone el siguiente texto alternativo para el art.11.

"Artículo 11. Inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente canario.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.C de la Ley 19/1994, de 6 de julio, tendrán la consideración de inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente canario las siguientes:

*a) Las realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones **industriales de la empresa del declarante**, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos **industriales** propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa. A estos efectos, la Administración canaria competente en materia medioambiental deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.*

En el caso de que, por razones tecnológicas, los elementos

patrimoniales descritos en la letra a) del artículo 11 perdieran o disminuyeran su eficacia en materia de protección del medio ambiente durante el plazo de permanencia de la inversión en la empresa del adquirente, podrán ser sustituidos o complementados con otros elementos que contribuyan a la recuperación de los niveles de protección inicialmente previstos, sin que por ello se pierda la condición de materialización de la Reserva.

En el caso de que las inversiones no tengan por objeto exclusivo alguna de las citadas finalidades descritas en la letra a) del artículo 11, deberá identificarse la parte de éstas que, destinada a la protección del medio ambiente, constituyan una mejora de la normativa medioambiental.

Si al vencimiento del plazo establecido para la materialización de la Reserva no se hubiera emitido por la Administración canaria competente la certificación de convalidación de la inversión medioambiental por causa no imputable al sujeto pasivo, éste podrá declarar con carácter provisional la materialización siempre que se haya solicitado la expedición de la referida certificación de convalidación con anterioridad al vencimiento del plazo de materialización. En el caso de que la Administración canaria competente no convalide la inversión, el sujeto pasivo no podrá declarar la inversión medioambiental realizada como materialización de la reserva.

Los contribuyentes podrán solicitar ante la Administración canaria competente la certificación de convalidación de la inversión medioambiental con carácter previo a la dotación de la correspondiente Reserva.

b) Las realizadas en bienes del inmovilizado material consistentes en vegetales vivos con el propósito de prevenir, corregir o minimizar el impacto visual, acústico o de otro tipo causados por la actividad de la empresa del declarante, o bien de mejorar la calidad del producto o servicio prestado por la misma. Se excluyen las actividades agrícolas,

consistentes en la gestión de las transformaciones de carácter biológico y cosechas de activos biológicos, para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales.

c) Las realizadas en bienes del activo material consistentes en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables para su transformación en vapor, calor, frío, combustible o electricidad".

4. ARTÍCULO 13. Elementos de transporte

4.1. Análisis del texto del borrador de modificación del Reglamento

Para el periodo 2007-2013, la normativa europea de las ayudas de Estado de finalidad regional obligó a restringir la materialización de las dotaciones de la RIC en elementos de transporte, siendo solo válida la inversión en elementos de transporte que se destinasen al uso interno de las empresas, sin que pudiesen utilizarse para la prestación de servicios de transporte a terceros. Sin embargo, esa limitación solo afectaba a las inversiones iniciales del art. 27.4.A), ya que se admitían por la vía del texto del art. 27.4.D).

Aunque para el periodo 2014-2020 el párrafo 10 de las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional sigue señalando una restricción en las ayudas estatales al sector del transporte, incluido el de carretera y el de mercancías por cuenta ajena, la modificación legal de la Ley 19/1994 operada a través del RDL 15/2014 eliminó la limitación antes explicada al uso interno de los vehículos. Precisión que ahora se incorpora en el art. 13.1 del Reglamento, que cambia de título, denominándose "*Elementos de transporte*" y señalando que se podrá materializar en cualquier elemento de transporte, ya sea de uso interno o externo, pero que esté afecto a una actividad económica.

4.2. Inciso sobre el texto propuesto

Mostramos nuestra conformidad con la nueva redacción del art.13.1, a la vez que recordamos que no solo se benefician de esta ampliación de las opciones de inversión en elementos de transporte las inversiones directas, sino también las realizadas a través de la materialización indirecta, ya que las entidades en las que se materializan las dotaciones de la RIC podrán realizar tanto inversiones iniciales como de sustitución.

5. ARTÍCULO 15. Materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones mediante la suscripción de instrumentos financieros

5.1. Análisis del texto del borrador de modificación del Reglamento

El artículo 27.4.D.3º de la Ley 19/1994 permite la materialización de la RIC mediante la suscripción de

“Cualquier instrumento financiero emitido por entidades financieras siempre que los fondos captados con el objeto de materializar la Reserva sean destinados a la financiación en Canarias de proyectos privados”,

estableciendo dos requisitos adicionales:

- a) Que las inversiones realizadas sean aptas de acuerdo a lo regulado en dicho artículo 27.
- b) Que las emisiones estén supervisadas por el Gobierno de Canarias, y cuenten con un informe vinculante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

A estos efectos, el artículo 15 del borrador del Reglamento señala que

“la entidad financiera presentará una solicitud al Gobierno de Canarias, con el siguiente contenido:

- a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar los proyectos.*
- b) Descripción de los proyectos a realizar y justificación del cumplimiento de los requisitos necesarios para materializar la reserva para inversiones.*
- c) Plazo de realización de los proyectos.*
- d) Características de los instrumentos financieros que van a ser objeto de emisión”.*

Estas exigencias informativas resultan lógicas y razonables al objeto de delimitar los elementos que intervienen en el proceso de materialización. No obstante, no se establece ninguna aclaración sobre la posibilidad de que las entidades financieras puedan subsanar el incumplimiento parcial sobre algunos de estos elementos contenidos en la solicitud realizada al Gobierno de

Canarias. Entendemos que dicha posibilidad es factible si consideramos que la solicitud realizada al Gobierno de Canarias no tiene carácter vinculante. Así, el artículo 15 se limita a señalar que

“el Gobierno de Canarias solicitará un informe vinculante a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que deberá emitirse en un plazo de 3 meses”

y que

“El Gobierno de Canarias y la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán recabar de los interesados cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con el proyecto, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre el mismo”.

Así mismo, es preciso aclarar que los plazos de realización de los proyectos comenzarán a generar efectos a partir de la fecha de emisión de los instrumentos financieros. De lo contrario, se reduce el plazo de realización de dichos proyectos por yuxtaponerse con los plazos del proceso administrativo.

También resulta lógico y razonable que

“La resolución que ponga fin a la solicitud podrá aceptar o no la suscripción de los instrumentos financieros como inversiones aptas a los efectos de materializar la reserva para inversiones en Canarias”.

Ahora bien, se señala que

“Esta resolución deberá ser motivada y deberá emitirse en el plazo de 6 meses desde la presentación de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin haberse emitido resolución al respecto, la solicitud podrá entenderse desestimada”.

No encontramos razonable que se establezca un plazo de 6 meses desde la presentación de la solicitud, cuando previamente los cuatros requisitos exigidos por dicho artículo 15 han sido valorados por el Gobierno de Canarias en un plazo previo de 3 meses. Por las mismas razones, tampoco resulta razonable que pueda entenderse desestimada si transcurrido dicho plazo no se ha emitido resolución.

Además, debe aclararse lo dispuesto en el último párrafo del apartado 4^a de la letra D) del artículo 27 de la Ley según el cual:

“Las inversiones realizadas no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal, salvo los previstos en el artículo 25 de esta Ley”.

En efecto, debe delimitarse la incompatibilidad de la inversión que se recoge en la Ley. Dicha incompatibilidad no debe interpretarse en el sentido de que la totalidad de la inversión realizada, en la medida en que sirva para consolidar las RIC con inversiones realizadas en instrumentos financieros, no puede ya destinarse a la propia materialización de la RIC dotada por la sociedad inversora, o incluso a la indirecta de otros inversores que hayan suscrito su capital, sino que dicha incompatibilidad debe serlo exclusivamente por el importe de la inversión que haya sido financiado con estos títulos.

A modo de conclusión, la actual normativa de la RIC pretende favorecer que el ahorro de la RIC se canalice hacia proyectos privados mediante la intermediación de las entidades financieras. A los efectos de lograr el éxito de esta nueva alternativa de materialización, es necesario que la solicitud del informe vinculante a realizar por el Gobierno de Canarias disponga del contenido exigido. Esta labor facilitará la resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo establecido de seis meses, sin que tenga cabida que la solicitud se entienda desestimada por no haber emitido resolución en dicho plazo.

Además debe delimitarse el alcance de la incompatibilidad de las inversiones realizadas para acreditar otros incentivos fiscales recogida en el apartado 4^a de la letra D) del artículo 27 de la Ley.

5.2. Texto alternativo propuesto

Artículo 15. Materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones mediante la suscripción de instrumentos financieros.

1. En el supuesto de que las entidades financieras reguladas en el artículo 2 de este Reglamento emitan instrumentos financieros con el objeto de captar fondos destinados a la financiación en Canarias de proyectos privados, con el objeto de materializar la Reserva, será necesario que aquellas emisiones

sean supervisadas por el Gobierno de Canarias y cuenten con un informe vinculante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2. A estos efectos, la entidad financiera presentará una solicitud al Gobierno de Canarias, con el siguiente contenido:

- a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar los proyectos.
- b) Descripción de los proyectos a realizar y justificación del cumplimiento de los requisitos necesarios para materializar la reserva para inversiones.
- c) Plazo de realización de los proyectos.
- d) Características de los instrumentos financieros que van a ser objeto de emisión.

A estos efectos, el Gobierno de Canarias solicitará un informe vinculante a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que deberá emitirse en un plazo de 3 meses. **El Gobierno de Canarias deberá verificar que la solicitud presentada por la entidad financiera incluye el contenido citada en este apartado y remitirá su solicitud de informe vinculante a la entidad financiera solicitante para su conocimiento.**

El Gobierno de Canarias y la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán recabar de los interesados cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con el proyecto, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre el mismo.

3. La resolución que ponga fin a la solicitud podrá aceptar o no la suscripción de los instrumentos financieros como inversiones aptas a los efectos de materializar la reserva para inversiones en Canarias.

Esta resolución deberá ser motivada y deberá emitirse en el plazo de 6 meses desde la presentación de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin haberse emitido resolución al respecto, **la solicitud se entenderá estimada.**

4. A los efectos de la incompatibilidad regulada en el último párrafo del apartado 4ª de la letra D) del artículo 27 para la inversiones financiados con los instrumentos financieros, se entenderá que dicha

incompatibilidad se limitará al importe de las mismas que hayan servido para la materialización de la Reserva.

6. ARTÍCULO 20. Materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones mediante la suscripción de instrumentos financieros

6.1. Análisis del texto del borrador de modificación del Reglamento

El artículo 20 del Reglamento hace coincidir la fecha de materialización con la fecha en que las inversiones entran en funcionamiento lo que, por otra parte, es coincidente con la doctrina actual que afecta tanto a la materialización directa como a la realizada mediante la suscripción de instrumentos financieros.

Este artículo, ni tampoco la actual redacción del artículo 27, recogen las excepciones sobre el plazo de materialización que ha sido matizado por los Tribunales de Justicia en relación con las inversiones complejas que necesitan un periodo más amplio para realizar la inversión, así como las inversiones que se han realizado en un proceso ininterrumpido de actuación, sin demoras imputables al sujeto pasivo o cuando existan causas objetivas que impidan que las inversiones entren en funcionamiento en el plazo de materialización.

Desde la anterior reforma de 2007 ya no cabe excepción alguna a los plazos de materialización de 4 años, motivo por el que se incluyeron precisamente los planes especiales de inversión, contemplados para aquellos supuesto en que se pudieran probar que, por su características técnicas, la inversión debería efectuarse en plazo superior a 4 años. Ahora bien, al haberse suprimido el apartado 10 del actual artículo 27, desaparece la posibilidad de presentar un plan especial, surgiendo la duda de si es posible excepcionar el plazo general de 4 años caso por caso entrando a valorar si se trata de una inversión compleja.

De lo expresado cabe concluir que es precisa una clarificación en lo que respecta a todos los supuestos de materialización de la RIC y favorecer que puedan realizarse inversiones complejas.

6.2. Texto alternativo propuesto

Artículo 20. Fecha de la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en la suscripción de instrumentos financieros.

En los casos de materialización mediante la suscripción de acciones a que se refiere el artículo 27.4.D.1º y 2º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, se considerará, a los efectos de lo dispuesto en el apartado 7 de dicho artículo, que se ha producido la materialización desde la fecha en que la entidad emisora de los mismos haga entrar en funcionamiento los elementos patrimoniales adquiridos.

En los casos de materialización mediante la suscripción de instrumentos financieros a que se refiere el artículo 27.4.D.3º de la Ley 19/1994, dicha materialización se considerará producida desde la fecha en que la entidad que realiza los proyectos privados haga entrar en funcionamiento los elementos patrimoniales adquiridos.

El plazo de materialización no se entenderá incumplido cuando se ha realizado un proceso ininterrumpido de actuación, sin demoras imputables al sujeto pasivo o cuando existan causas objetivas que impidan que las inversiones entren en funcionamiento en el plazo de materialización establecido en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la aceptación de un plazo de materialización superior al establecido en el artículo 27.4., para aquellas inversiones complejas que, por sus características técnicas, necesiten un periodo más amplio para realizar la inversión, siempre que se inicie la misma dentro del plazo indicado en dicho apartado y alcance dentro de dicho período un veinticinco por ciento de su importe total.

7. ARTÍCULO 31. Comunicaciones en la suscripción de acciones o participaciones de entidades inversoras o de instrumentos financieros emitidos por entidades financieras

7.1. Análisis del texto del borrador de modificación del Reglamento

Con respecto al artículo 31 pueden existir problemas interpretativos sobre la obligación de comunicar por parte de la entidad financiera a que se refiere el artículo 27.4.D.3º, dado que los proyectos de inversión privada pueden estructurarse en una multiplicidad de inversiones con diferentes fechas de entrada en funcionamiento.

Adicionalmente, es necesario clarificar que la falta de cumplimiento del requisito temporal de la comunicación será considerada un incumplimiento puramente formal sin que suponga la pérdida la aplicación del beneficio fiscal. En definitiva, debe expresarse que la única consecuencia del incumplimiento del plazo de consecuencia será la regulada en el último párrafo del artículo 27, apartado 18 de la Ley, es decir la consideración como infracción tributaria leve.

En síntesis, es preciso, por una parte, que exista la posibilidad de que se hagan notificaciones parciales, en caso de entradas parciales en funcionamiento; y, por otra, que el incumplimiento de este requisito en cuanto al plazo no supondrá la pérdida de la aplicación del incentivo fiscal, sino que debe ser considerado como una infracción tributaria formal.

7.2. Texto alternativo propuesto

Artículo 31. Comunicaciones en la suscripción de acciones o participaciones de entidades inversoras o de instrumentos financieros emitidos por entidades financieras.

1. La obligación de comunicación que recae sobre quien materializa la reserva para las inversiones a que se refieren el artículo 27.4.D.1º, 2º y 3º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, deberá cumplirse de forma simultánea a la suscripción de las acciones, participaciones o instrumentos financieros.

2. La obligación de comunicación que recae sobre la entidad que efectúa las inversiones iniciales a que se refieren el artículo 27.4.D.1º y 2º o sobre la

entidad financiera a que se refiere el artículo 27.4.D.3º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, deberá cumplirse en el plazo de los 20 días posteriores a su entrada en funcionamiento.

3. La comunicación que deba realizar la entidad financiera a que se refiere el artículo 27.4.D.3º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio podrá realizarse mediante notificaciones parciales en caso de que los proyectos privados se concreten en inversiones con diferentes fechas de entrada en funcionamiento.

4. El incumplimiento de este requisito se considerará una infracción leve en los términos de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 27.18 de Ley 19/94, de 6 de julio, sin que en ningún caso suponga la pérdida del derecho a la aplicación del beneficio fiscal

8. ARTÍCULO 38. Límites de la acumulación de las ayudas

8.1. Determinación del límite (apartado 1 del artículo 38)

La calificación de la mayoría de las ayudas está perfectamente delimitada en el artículo 36 del borrador de Reglamento, observándose dificultades especialmente en el caso de la RIC, en tanto que su asignación como ayuda regional al funcionamiento o a la inversión queda supeditada a su posterior materialización.

No ocurre lo mismo con la deducción por inversiones en Canarias, regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, y las deducciones a las que se refieren las disposiciones adicionales decimotercera y decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, en tanto que el beneficiario ha debido realizar las oportunas inversiones con carácter previo a su liquidación, pudiéndose determinar si tienen o no la calificación de inversión inicial de conformidad con el artículo 6 del borrador de Reglamento.

Tampoco acontece este problema de calificación como ayuda al funcionamiento o a la inversión en las inversiones que se lleven a cabo de manera anticipada, si las mismas tienen la consideración de materialización de la RIC que se dote en ese ejercicio o en los tres posteriores. En dicho caso, es

precisamente su correcta calificación lo que permite que se compute en el periodo impositivo en el que efectivamente se dota la reserva.

El problema se suscita en la dotación a la RIC que deba materializarse en ejercicio futuros, debiéndose asignar como ayuda al funcionamiento si se concreta en las alternativas de materialización establecidas en el apartado 4, letras B bis, C y D, del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio. En caso contrario, tendrá la calificación de ayudas regionales a la inversión, como sucede con las alternativas de materialización reguladas en el apartado 4, letras A y B, del artículo 27 de la Ley 19/1994.

En el momento de la dotación de la reserva, el beneficiario puede realizar una estimación sobre su calificación como ayuda al funcionamiento o a la inversión, si bien su cuantificación precisa no se logra hasta que se produzca su efectiva materialización. Al objeto de facilitar las reglas del cómputo de las ayudas a efectos de acumulación es razonable que se utilice el periodo en el que se produce su materialización, si bien esta alternativa presenta un problema no resuelto en el borrador del Reglamento. El volumen de cifra de negocios en el momento de la dotación de la RIC puede ser notablemente diferente al que se ponga de manifiesto en los siguientes periodos de materialización. Por tanto, supondrá un perjuicio para aquellos beneficiarios que observen una disminución de su volumen de negocios, haciendo incompatibles la correcta materialización de la RIC dotada y los límites establecidos. Así mismo, estarán en mejor situación aquellos beneficiarios que logren incrementar su volumen de negocios en los años siguientes a la dotación.

A los efectos de subsanar este hecho, consideramos preciso que las empresas que han dotado la RIC puedan cuantificar el volumen de negocios como promedio de los tres últimos periodos impositivos. De esta forma, se pueden corregir las oscilaciones que puedan producirse en el volumen de negocios por motivos de mercado o singularidades del sector o de cada empresa en particular.

Tampoco tiene en cuenta el borrador del Reglamento en estos dos artículos la posibilidad de que el beneficio susceptible de la ayuda (en este caso, de la RIC) provenga de beneficios procedentes de la enajenación de elementos

patrimoniales afectos o no a actividades económicas de acuerdo a lo regulado en el artículo 5 del Reglamento. La definición de volumen de negocios establecida en el art. 38 del borrador del Reglamento puede dejar sin contenido al referido artículo 5, al existir una inconsistencia entre el origen que puede originar el beneficio susceptible de dotar la reserva y las fuentes que nutren el volumen de negocios. Dicha debilidad puede subsanarse si se incluye en el volumen de negocios el precio de enajenación de los activos, siempre y cuando el beneficio de dicha enajenación haya servido para la dotación de la RIC. Esta propuesta adquiere coherencia si se tiene en cuenta que se propone que el volumen de negocios se determine como promedio de 3 años.

Por otra parte, en cuanto al límite de las ayudas a efectos de su acumulación, cabe poner de relieve el distinto criterio seguido en el artículo 38.1 según cuál sea la naturaleza de la ayuda. Así, para las ayudas regionales al funcionamiento se remite a la disposición adicional segunda del Real Decreto-ley 15/2014 en la que figuran los referidos límites: 17,5 por ciento del volumen de negocios anual para el sector industrial y el 10 por ciento de dicho volumen para otros sectores. Sin embargo, para las ayudas regionales a la inversión hay una remisión a las disposiciones comunitarias lo, que dada la complejidad y dispersión de estas normas, dificultará en muchos casos llegar a conocer con seguridad el límite de una ayuda a la inversión. Sin embargo, queda claro, por contenerlo expresamente la norma reglamentaria, el límite para la deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de publicidad y propaganda.

Desde la perspectiva de seguridad jurídica y la claridad sería conveniente que los tres distintos criterios empleados por el Reglamento para referirse a los límites de las ayudas de Estado (remisión a la norma interna, remisión a la norma comunitaria y determinación en el propio Reglamento) se simplificaran, optando por el tercero, es decir, incorporando a la norma reglamentaria los límites que se encuentran fijados en otras normas internas y comunitarias.

8.2. Texto alternativo propuesto al apartado 1 del artículo 38

Se propone añadir al artículo 38:

Las empresas que han materializado la reserva para inversiones en Canarias en el periodo de liquidación podrán determinar el límite de acumulación de las ayudas a partir del volumen de negocios promedio de los 3 últimos ejercicios, incluyendo el ejercicio corriente. En dicho volumen de negocios se incluirá el importe de enajenación de los elementos patrimoniales que, de acuerdo al artículo 5 de este Reglamento, hayan generado beneficios procedentes de establecimientos permanentes situados en Canarias.

Y, por otra parte, se propone **incorporar al texto de la norma reglamentaria el importe del límite de la ayuda, según su naturaleza, al igual que se ha hecho para la deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de publicidad y propaganda.**

8.3. Consideraciones sobre el apartado 2 del artículo 38 del borrador de Reglamento

En los casos en los que se superen los límites de acumulación de las ayudas regionales de funcionamiento o a la inversión en un mismo beneficiario, el procedimiento de reintegro del exceso de ayudas seguirá el orden establecido en los apartados 1 y 2 del artículo 36 de este Reglamento.

En cuanto a la superación de los límites de acumulación de las ayudas y el procedimiento de reintegro del exceso señalados en el art.38.2 del borrador comentamos tres aspectos diferentes:

I. Antes resaltábamos la posibilidad de que nos encontremos en el ámbito del Régimen Económico y Fiscal de Canarias con ayudas de Estado de carácter fiscal y no fiscal y cómo el régimen de control de tales ayudas se refiere a ambas clases. La cuestión se complica más si tenemos en cuenta que el proyecto de Ley General Tributaria, en avanzado estado de gestación, contiene un título dedicado específicamente a la recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Eso significa que en el caso del 38.2, que se refiere al

supuesto de superar los límites de acumulación de las ayudas regionales de funcionamiento o a la inversión por un mismo beneficiario, el procedimiento de recuperación del exceso de ayudas puede seguir, en su caso, dos procedimientos, el previsto para las ayudas de carácter tributario y el que afecta a las ayudas no tributarias, procedimiento este que ejecutará la Administración competente. Del artículo 38.2 del borrador de Reglamento parece desprenderse una prioridad en cuanto a la recuperación o reintegro del exceso, primero, de las ayudas de carácter fiscal y, después, de las de carácter no fiscal. ¿En qué se basa esta opción el autor reglamentario? No nos consta en este momento, pero lo que sí está claro es que, por ejemplo, entre la devolución de las ayudas al transporte de mercancías y las fiscales, incluidas ambas dentro de las ayudas regionales al funcionamiento, el autor se inclina claramente por priorizar las segundas y dejar en último lugar del reintegro el exceso a las ayudas al transporte.

II. Con independencia de lo anterior, este Reglamento parece ser la primera muestra normativa interna estatal del cumplimiento de la nueva regulación comunitaria que representa el Reglamento (UE) 615/2014, entre otras disposiciones, por ello nos preguntamos ¿qué sucede con las otras ayudas de Estado de carácter tributario y no tributario que se conceden en otros territorios españoles? Sería muy interesante su comparabilidad con la regulación que ahora se proyecta, ya que suponemos que dado el origen comunitario de la regla la normativa de aquellas será homogénea con esta.

III. Es de resaltar, por último, que, a diferencia de lo que sucede, por ejemplo, con el IGIC, la incorporación del título V del Reglamento, en desarrollo de lo dispuesto en las disposiciones adicionales segunda y cuarta del Real Decreto-ley 15/2014, va a significar la aplicación concreta en Canarias de la normativa europea sobre ayudas de Estado versando sobre el control de las mismas, límites en su aplicación, declaración informativa a realizar, infracciones que se pueden cometer, reintegro o recuperación del exceso de los límites de las ayudas, etc. Ello entraña la vigencia en las Islas de forma clara e indubitada del Derecho comunitario en estas materias y especialmente la aplicación directa de los derechos reconocidos a los ciudadanos comunitarios en la Carta Europea de Derechos Fundamentales que, con rango de Tratado comunitario, garantiza

el respeto de tales derechos no solo por las Instituciones de la Unión, sino también por las autoridades internas. En efecto, el artículo 51.1 de la Carta dispone:

“Las disposiciones de la presente Carta están dirigidas a las instituciones y órganos de la Unión, respetando el principio de subsidiariedad, así como a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión. Por consiguiente, éstos respetarán los derechos, observarán los principios y promoverán su aplicación, con arreglo a su respectiva competencia”.

De esta manera, aplicando en estas materias el Estado español el Derecho de la Unión, no cabe duda de que, a diferencia de lo que sucede con el IGIC, no armonizado directamente con el IVA comunitario, o con la imposición directa no armonizada en general en el ámbito europeo, el Derecho de la UE rige aquí con todas sus consecuencias y ello abarca desde la perspectiva del derecho originario y derivado, con el efecto de primacía sobre la legislación interna, entre otros, como en el plano de los derechos fundamentales garantizados por la Unión Europea y concretamente por el Tribunal de Justicia de la UE.

9. DISPOSICIONES ADICIONALES Y TRANSITORIAS

9.1. Disposición adicional única. Nuevas ayudas de Estado.

El título V de este Reglamento que ahora se introduce se refiere a los incentivos y límites de acumulación de ayudas derivados de la aplicación del Derecho de la Unión Europea y el precepto parece estar refiriéndose a futuras ayudas de Estado, posiblemente de carácter no fiscal, que se creen en el marco del REF, pero no necesariamente en los textos legales vigentes, por lo que se puede estar pensando en el anunciado desarrollo del Régimen Económico de Canarias. Como esas ayudas de carácter no tributario se tienen en cuenta también a los efectos del control y de los límites de la acumulación de ayudas (Véase, por ejemplo, el art. 36,1,f), el proyecto de disposición adicional trata de que ninguna clase de ayuda, de la naturaleza que sea, quede fuera del régimen de control y de sus límites.

Desde el prisma de la seguridad jurídica tal vez hubiera resultado más adecuado que la misma norma que cree la ayuda de Estado de carácter no fiscal fuera de los actuales textos legales, decida sobre la naturaleza de la ayuda para evitar ambigüedades y posibles discusiones, pero también es cierto que la fuente utilizada en este caso (el Reglamento) no es la más idónea para que la misma pueda obligar a futuras disposiciones con carácter de Ley.

En cualquier caso y teniendo presente el mandato tanto de de la Disposición adicional segunda como de la cuarta del Real Decreto-ley 15/2014, así como del Derecho comunitario, especialmente, del Reglamento (UE) 651/2014, parece claro que el control de las ayudas de Estado no se limita a las de carácter tributario sino que se extiende a todas las ayudas de Estado, cualquiera que sea su naturaleza, que se reciban.

De lo expresado cabe destacar la siguiente conclusión: aunque sea con la limitación antes apuntada, sería más conveniente que la disposición adicional primera exigiera del futuro precepto que, en su caso, establezca la ayuda de Estado la obligación de definir su naturaleza a los efectos de su control. Cabe añadir, que de no estar de acuerdo con la misma en base a las reglas del Derecho comunitario siempre se podría acudir a la primacía de éste sobre el derecho interno y por tanto pedir la inaplicabilidad de la norma interna contraria a aquel. Y de acuerdo a la misma se propone el siguiente texto alternativo:

A los efectos de lo dispuesto en el título V de este Reglamento, las ayudas de Estado que se creen en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias deberán indicar expresamente su naturaleza dentro de las categorías mencionadas en el artículo 6 de este Reglamento.

9.2. Disposición transitoria primera (Dotaciones a la reserva para inversiones efectuadas con anterioridad a 1 de enero de 2015) y Disposición transitoria segunda (Importes pendientes de aplicación de la deducción por inversiones generados con anterioridad a 1 de enero de 2015)

Las citadas disposiciones transitorias parecen traer causa de algunas observaciones respecto de que la disposición transitoria única del Real Decreto-ley 15/2014 hacía referencia al régimen transitorio de la RIC, pero, sin embargo, no había mención alguna al régimen de control de ayudas que ahora se desarrolla por el Reglamento que comentamos, al igual que sucedía con la aplicación de la Deducción por Inversiones en Canarias (DIC) generada en ejercicios anteriores, con lo que podría interpretarse literalmente que el nuevo control de ayudas se aplicaba sobre las inversiones o materializaciones de las dotaciones de la RIC de ejercicios anteriores y de la aplicación de la DIC pendiente de ejercicios anteriores.

En consecuencia, desde esta perspectiva parece plausible la solución dada por las disposiciones transitorias de dejar fuera del control de ayudas tanto las dotaciones a la reserva efectuadas con anterioridad a 1 de enero de 2015, como a los importes de deducción por inversiones en Canarias generados con anterioridad a 1 de enero de 2015, pendientes de aplicación.

10. OTRAS PROPUESTAS DE MEJORA

En aras a una mayor seguridad jurídica, entendemos que el Reglamento debe incorporar una serie de materias de las que nada se dice en el borrador (omisiones) y a su vez matizar algunas cuestiones que clarifiquen la aplicación de los incentivos fiscales comprendidos en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

10.1. El plazo de materialización de la RIC de las personas físicas

El artículo 27. 4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, dispone que:

"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".

La cuestión del plazo del que se dispone para realizar las inversiones que materializan las dotaciones RIC fue una cuestión pacífica durante prácticamente toda la trayectoria del incentivo fiscal. En las sociedades mercantiles se ha venido entendiendo que el cómputo del plazo de materialización se inicia en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, que es cuando se aprueban las cuentas anuales y se produce la distribución del resultado, es decir cuatro años a partir de la fecha de devengo del impuesto; siendo este también el criterio aceptado para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta fechas recientes por la Administración Tributaria, los Tribunales económico-administrativos y la Dirección General de Tributos.

Aunque las personas físicas no tienen la obligación de aprobar las cuentas anuales en junta y carecen de las formalidades impuestas a las sociedades por la legislación mercantil para la adopción del acuerdo de distribución del resultado en los meses posteriores al cierre del ejercicio, no por ello dejan de estar sujetas a ciertos formalismos. No puede obviarse que en la práctica es inviable conocer el resultado contable de un año en la fecha del devengo del IRPF. Así, al finalizar el 31 de diciembre, con toda probabilidad el empresario no habrá recibido la totalidad de los soportes documentales de los gastos e ingresos incurridos, siendo por ello prácticamente imposible su contabilización en tiempo real y la determinación del beneficio obtenido en el periodo anual. Por tanto, sin conocer su resultado final no puede el contribuyente persona física decidir la distribución de su beneficio y tendrá que esperar, al menos, a principios de enero del ejercicio siguiente para realizar la dotación de la RIC.

El nuevo criterio administrativo que restringe en un año el plazo de materialización de personas físicas respecto al de entidades se basa en una hipotética jurisprudencia del Tribunal Supremo. No obstante, es imprescindible señalar que el Tribunal Supremo en sus sentencias de 12 de diciembre de

2012 y de 3 de marzo de 2014 ha interpretado que el momento a partir del que ha de iniciarse el plazo de tres años para materializar la RIC para los contribuyentes del IRPF es el de la fecha del devengo del Impuesto, el propio 31 de diciembre, pero conviene resaltar que las afirmaciones que vierte el Tribunal Supremo en relación con el plazo de materialización para las personas físicas no forman la razón determinante o *ratio decidendi* de la estimación o desestimación de dichos recursos de casación y son dichas de paso o de forma subsidiaria para mayor abundamiento (*obiter dicta*) y, en consecuencia, la interpretación del Alto Tribunal que reduce el plazo en un año para personas físicas no debe considerarse que constituya jurisprudencia.

La Administración Tributaria ha adoptado recientemente este criterio restrictivo, que hace de peor condición a las personas físicas que a las sociedades, otorgándoles un plazo inferior para cumplir con su materialización, creando no pocos problemas a los contribuyentes que habían operado con el plazo de cuatro años bajo la confianza legítima de actuar conforme a la norma y en nuestra opinión obviando la realidad contable.

No tiene razón de ser la existencia de diferentes plazos de materialización entre personas físicas y jurídicas, pues siendo verdad que las últimas deciden en junta general celebrada en el siguiente ejercicio si dotan a la RIC o no; las personas físicas también deciden sus dotaciones a la RIC, no cuando cierran el ejercicio, sino cuando preparan su declaración del IRPF a lo largo del ejercicio siguiente, en el que otros datos, además de los de la actividad económica, condicionan tanto el importe de la dotación máxima como la cuantía de su deducción.

Ante la situación descrita y el estado de confusión en el que se encuentran en estos momentos los empresarios individuales y profesionales en relación con el plazo de materialización, debe concretarse en la norma legal el momento preciso en el que se inicia el cómputo de dicho plazo de tres años, o en su defecto, modificar el actual artículo 3 del Reglamento de forma que permita superar la situación de inseguridad jurídica actual.

En virtud de lo expresado, se propone incluir la siguiente redacción:

Artículo 3. Aplicación de la reserva para inversiones por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1. 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. A estos efectos, se entenderá realizada la dotación por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el periodo que media entre el día siguiente a la fecha de devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se practica la deducción en cuota y la de presentación de la declaración del Impuesto correspondiente.

10.2. La transmisión *inter vivos* de explotaciones económicas en las que se haya dotado la RIC

El artículo 19 del vigente Reglamento resuelve en un modo razonable las situaciones de transmisión *mortis causa* de los negocios profesionales y de las empresas individuales, de forma que los herederos o legatarios adquirentes se subrogan en la posición del causante en relación con las obligaciones pendientes, tanto de los compromisos de materialización como del cumplimiento del requisito de permanencia hasta el fin del plazo, permitiéndose, por tanto, evitar que en sede del contribuyente causante en el ejercicio de su fallecimiento se tuviera que regularizar todas aquellas dotaciones de la RIC sobre las que aún no se hubieran culminado todos los requisitos establecidos por la norma.

Sin embargo, deja sin solución o cobertura normativa aquellas transmisiones de negocios profesionales o de empresas individuales que se realicen con ocasión de la jubilación del contribuyente persona física o por motivos de salud o invalidez. Estos casos deberían quedar amparados en la norma reglamentaria de forma análoga a la efectuada en los supuestos *mortis causa*, permitiendo la subrogación de las obligaciones a favor del sucesor de la actividad económica. Para ello es necesario modificar el actual artículo 19 del Reglamento.

Se propone el siguiente texto de adición al artículo 19:

Artículo 19. Transmisión mortis causa e inter vivos de explotaciones económicas

En los casos de transmisión mortis causa de la totalidad o parte de los activos afectos a una explotación económica o de una rama de actividad, y en aquellas trasmisiones inter vivos que se produzcan con ocasión de la jubilación del contribuyente o de su incapacidad sobrevenida para el desempeño de la actividad, la persona o entidad adquirente se subrogará en la posición de la persona transmitente y asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar el beneficio fiscal disfrutado por esta última. En el caso de que la reserva para inversiones en Canarias no estuviera materializada en el momento de la transmisión, el adquirente deberá cumplir con las obligaciones de materialización del transmitente en el plazo que le restara a éste último para el cumplimiento de tal obligación.

10.3. Materialización de la RIC por la empresa que realiza la dotación o cualquier otra del grupo consolidado al que pertenezca

Todos los incentivos fiscales existentes en la normativa tributaria son aprovechables por el grupo empresarial aun cuando se hayan generado en empresas distintas a las que los aplican, a excepción de la RIC, lo que no tiene sentido alguno.

En la Deducción por Inversiones en Canarias una empresa invierte y genera el derecho a la deducción, pero es el grupo fiscal quien la aplica, aunque sea la empresa inversora la que ha de cumplir todos los requisitos al respecto. Lo mismo ha ocurrido con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y ocurre con cualquier otra deducción dentro del grupo de las Deducciones para Incentivar la Realización de Determinadas Actividades Económicas; y en el régimen de compensación de bases imponibles negativas.

Tampoco es lógico que se considere incumplimiento de la normativa RIC la utilización de activos afectos a la RIC por empresas del grupo diferentes a la que efectuó la dotación e inversión, desaprovechándose así las sinergias que se producen en un grupo empresarial.

Por ello se propone incorporar al texto del Reglamento:

Los grupos de sociedades sometidos al régimen de consolidación fiscal podrán materializar las dotaciones RIC por cualquier empresa del grupo, con independencia de la que haya realizado la dotación.

Los bienes en que se haya materializado la RIC por un grupo fiscal podrán ser utilizados por cualquier sociedad del grupo, sin que ello suponga incumplimiento alguno de la normativa.

10.4. Materialización en bienes usados afectos parcialmente a la RIC con anterioridad

Existen diversas consultas de la Dirección General de Tributos que concluyen que no es posible materializar la RIC en bienes usados que hayan estado afectos a la RIC, aunque sea parcialmente. La Ley se refiere con carácter genérico a que los bienes no han podido estar afectos con anterioridad a este incentivo, pero no hace referencia alguna al caso que hayan estado parcialmente afectos para que sean válidos como materialización.

Por ello entendemos que no es lógico que se pierda totalmente la posibilidad de materializar en uno de estos bienes porque haya estado afecto parcialmente. Tampoco parece lógico que la inversión en un bien se aproveche dos o más veces para un incentivo fiscal.

La realidad empresarial contempla bienes inmuebles e inversiones complejas, entre otras, que con una inversión adicional pueden aumentar su vida útil. Como ejemplo valdría citar el de un establecimiento industrial que nunca se acogió a incentivo fiscal alguno y cuyo coste fue de 20 millones de euros y que con el paso del tiempo invirtió 0,1 millones de euros en el cambio de unas instalaciones que se afectaron a la RIC de la entidad propietaria. No parece razonable que en la venta del establecimiento industrial por 20,1 millones de euros el comprador no pueda materializar la RIC en los 20 millones no afectos a ese incentivo.

Por tal motivo, se propone incluir en el Reglamento:

La materialización de la reserva en activos usados exige que no se hayan afectado con anterioridad a este incentivo fiscal o a la deducción para inversiones en Canarias. No obstante, esta limitación operará exclusivamente sobre los importes invertidos que hayan estado afectos a dichos incentivos fiscales, pudiendo materializarse la reserva por el importe de la inversión que exceda de la cuantía anteriormente afecta.

10.5. Materialización anticipada

La Ley 19/1994 prevé la materialización anticipada, al igual que en la redacción anterior, pero no contempla que la anticipación provenga de uno de los tres últimos años anteriores a lo que es de aplicación esta Ley, es decir, que una inversión anticipada, por ejemplo, del año 2013, pueda valer como materialización de una dotación del año 2015.

Por ello se propone que se incorpore en una disposición transitoria:

Las inversiones anticipadas realizadas en los años 2012, 2013 y/o 2014 podrán considerarse como materializaciones de las dotaciones realizadas en los años 2015 y posteriores, con el plazo máximo de los 3 años indicados en la Ley.

10.6. Materialización en creación de empleo no ligada a la inversión inicial (artículo 27. 6 de la Ley 19/1994)

Dadas las dudas que suscita la redacción de la Ley en la nueva posibilidad de materializar la dotación de la RIC en la creación de empleo desligada de una inversión, entendemos necesario que se aclare en el Reglamento **concretamente cómo se calcula el importe de la materialización, el concepto de cotizaciones obligatorias y cómo se aplica el límite de 36.000 euros.**

AGRADECIMIENTOS

Las alegaciones presentadas en el presente documento han sido formuladas por la Cátedra con el objetivo de contribuir a mejorar la adecuada aplicación de los incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el deseo de avanzar en el desarrollo económico y social de Canarias.

La Cátedra quiere dejar testimonio de su profundo agradecimiento a todas las personas que han hecho llegar sus valiosas aportaciones. Ese agradecimiento ha de dirigirse muy especialmente a la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria y a los patrocinadores que han hecho posible la creación de la Cátedra.

Las Palmas de Gran Canaria, a 3 de julio de 2015



UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS
DE GRAN CANARIA



CÁTEDRA DEL REF

1507

