

# RESEÑA BIBLIOGRÁFICA

## LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS. ANÁLISIS DOCTRINAL 2005-2006. COMENTARIOS SOBRE LA NUEVA RIC 2007-2013

Por **LUIS MIGUEL BLASCO ARIAS**

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

A propósito del libro de **Salvador Miranda Calderín**, *La reserva para inversiones en Canarias. Análisis doctrinal 2005-2006. Comentarios sobre la nueva RIC 2007-2013*, Escuela de Negocios DAR, Bilbao, 2007.

El libro que tengo el gusto de reseñar es el tercer título que sale de la pluma de Salvador Miranda Calderín<sup>1</sup>, de lo que ya se puede denominar una importante obra escrita sobre la *Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)*, confirmando así su **autoridad** en esta materia, de lo cual me congratulo.

Las obras del profesor Miranda Calderín se han convertido, por derecho propio, en “imprescindibles” para el profesional del ámbito del Derecho Tributario así como para el especialista del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: el rigor y la minuciosidad con la que trata esta materia, el exhaustivo aporte de la jurisprudencia y doctrina administrativa hacen que estemos ante libros de obligada consulta.

Sucintamente, de *La reserva para inversiones en Canarias. Análisis doctrinal 2005-2006. Comentarios sobre la nueva RIC 2007-2013* se puede decir que es un libro que

---

<sup>1</sup> He de matizar que el primer libro, “La reserva para inversiones en Canarias. Un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional”, editado por La Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias y la Escuela de Negocios DAR en 2003, fue compartido con el profesor Dr. D. Jose Andrés Dorta Velázquez. Obra sobre la que también tuve el gusto de hacer la reseña que fue publicada en el número 7 de febrero de 2004, de esta misma revista. La actualización de este primer libro se lleva a cabo por Salvador Miranda, ya como único autor, con *La planificación fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, editado igualmente por la Consejería de Economía y Hacienda y la Escuela de Negocios DAR, en Madrid, 2005, también reseñado, en este caso por el Dr. D. Ignacio Calatayud Prats, reseña que fue publicada en el número 15 de febrero de 2006 de la revista Hacienda Canaria.

actualiza el anterior del autor y, por otro lado, que mira al futuro, hoy ya presente, de la nueva regulación de la *Reserva* llevada a cabo por la nueva redacción que da al artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, con efectos a partir de 1 de enero de 2007.

Decimos que actualiza el libro anterior de Salvador Miranda (*La planificación fiscal de la Reserva de Inversiones en Canarias*, de 2005), tal y como reconoce el propio autor en la introducción a su obra, porque en este que reseñamos se recopila prácticamente toda<sup>2</sup> la doctrina jurisprudencial de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal de Superior de Justicia de Canarias (TSJ), tanto en la sede de Tenerife como la de Las Palmas de Gran Canaria, la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y regional de Canarias (TEARCan) así como la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) referida, básicamente, a los años 2005 y 2006.

También mira al futuro, que en estos momentos es ya presente, pues en esta obra se abordan, podríamos decir en unos breves

comentarios de urgencia, la nueva RIC y su aplicación en el período 2007-2013<sup>3</sup>. Evidentemente, desde estas modestas líneas postulamos una nueva obra en la que se estudie, no solo la doctrina jurisprudencial y administrativa del período, sino, junto a ella, un análisis científico en profundidad de esta nueva regulación de la *Reserva para Inversiones en Canarias*: en esta materia, todos los esfuerzos serán pocos.

Por otro lado, estamos ante un libro eminentemente didáctico, por el estilo de análisis de las materias, la cantidad y variedad de casos prácticos resueltos y los prácticos resúmenes que, a modo de "fichas", acompañan a cada uno de los capítulos de los que consta el mismo.

*La reserva para inversiones en Canarias. Análisis doctrinal 2005-2006. Comentarios sobre la nueva RIC 2007-2013* se estructura en **tres partes**, en un extenso libro que ocupa 600 páginas.

La *primera parte* está dedicada al análisis de los diversos aspectos de la *Reserva*. Así, en los capítulos 1 a 5 se analizan cuestiones relacionadas con la dotación; en los capítulos 6 a 12 se analizan cuestiones relaciona-

---

<sup>2</sup> El propio autor reconoce en la introducción a su obra la abundante doctrina jurisprudencial y administrativa analizada: "(...) 80 sentencias del TSJC, 22 resoluciones del TEAC, 54 consultas de la DGT y 46 resoluciones del TEARC, en un intento de estudiar todas las publicadas hasta 31 de diciembre de 2006". Y reclama, a la vez, en relación con las resoluciones del TEARCan, su adecuada publicidad. Reclamación a la cual me sumo.

<sup>3</sup> Son suficientemente explícitas las siguientes palabras de Salvador en este punto, en la introducción del libro que reseño: "(...) También dedico un Apéndice segundo a la nueva normativa RIC publicada el 30 de diciembre de 2006, y que entró en vigor en enero de 2007 para las dotaciones a efectuar a partir de esa fecha. Soy consciente que son mis primeras impresiones a un texto difícil de entender, y que el desarrollo reglamentario —cuando se produzca— alterará posiblemente dicha interpretación, pero por algo hemos de empezar". El desarrollo reglamentario al que se alude ya se ha producido con la aprobación del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, 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.

das con la materialización; y, en los capítulos 13 a 20 se analizan cuestiones relativas a los requisitos formales y a la regularización.

En los capítulos correspondientes a la **dotación** se abordan, entre otros, los asuntos más polémicas entre los que destaca el ámbito al que se contrae el término "establecimiento" contenido en el artículo 27.1 de la ley 19/1994, teniendo como conclusión de las distintas resoluciones analizadas que el mismo se refiere al establecimiento mercantil y no, como interpretan los asesores fiscales, al establecimiento permanente. La actividad de los *alquileres* en general, y particularmente la relacionada con bienes inmuebles, también ha sido fuente de continuos desencuentros, en particular, por la aplicación de los requisitos del artículo 25.2 de la Ley del IRPF sobre el que se analizan importantes sentencias del TSJC. Las pérdidas y la RIC son otro de los puntos conflictivos que, junto con el cálculo de las dotaciones conforman el contenido de los capítulos 1 a 5.

Pasamos a los capítulos relacionados con la **materialización**. En ellos destaca el análisis del momento en el que deben entrar en funcionamiento los activos objeto de materialización, principal fuente de discrepancias entre la administración tributaria y los contribuyentes. Donde se confirma, siguiendo la doctrina jurisprudencial analizada, el criterio mantenido en este punto por la

administración tributaria consistente en entender que el citado plazo es el mismo que el de la materialización. Se siguen analizando cuestiones muy importantes sobre la materialización como la casuística relacionada con los terrenos, en particular, si estos deben considerarse activos nuevos o usados, constituyendo el criterio delimitador su adquisición para construir o no; en este último caso, deben producir una mejora tecnológica en la empresa para ser aptos de cara a la materialización. La materialización en inmuebles y su renovación sigue ocupando una parte importante de las cuestiones analizadas en los capítulos correspondientes a este apartado de la *Reserva*, destacando las principales dificultades puestas de manifiesto en la interpretación de los supuestos de bienes inmuebles usados o que se dedican a la actividad de alquiler a personas vinculadas y alquileres con opción de compra, y con la entrada en funcionamiento de estos bienes. Terminando las cuestiones relacionadas con la materialización con el análisis del inmovilizado inmaterial y la materialización indirecta, esto es, en el capital social de una entidad que va a realizar una inversión definitiva.

Finaliza esta *primera parte* con los capítulos correspondientes a los **requisitos formales** y los relacionados con la **regularización**. Entre los primeros, a los que el autor califica de "sustanciales"<sup>4</sup>, destaca el análisis de cuestiones tales como la contabilización de

<sup>4</sup> Justifica Salvador Miranda el título de requisitos *sustanciales* cuando dice: "En análisis anteriores había comentado que los considerados requisitos sustanciales de la RIC cobraban tanta o mayor importancia que el cumplimiento de la finalidad de este incentivo fiscal en sí mismo; y que una materialización correctamente efectuada en un activo afecto a una actividad empresarial, que trasladaba sus efectos positivos a la economía canaria, podía no consolidar el ahorro fiscal del que disfrutó el contribuyente al dotar la RIC, simplemente por algún defecto formal a la hora de la dotación o de su contabilización (...) En este capítulo abordamos tres aspectos relacionados con los requisitos formales que han llegado a convertirse en verdaderos requisitos sustanciales para la correcta dotación de la RIC (...)".

la dotación, la presentación fuera de plazo del IS y la presentación complementaria del IS con una mayor dotación de la RIC. Sigue el análisis de cuestiones tan importantes como la inactividad de la empresa y la problemática del requisito del mantenimiento en funcionamiento de los elementos materializados durante cinco años. El régimen de reestructuración empresarial se analiza también, y es importante pues, como señala el autor, es el que permite evitar la regularización de la RIC por cese en la actividad o por transformación de la empresa individual en una sociedad mercantil. De igual modo se expone con detalle el tema relativo a los efectos de la regularización y los intereses de demora en la regularización de la *Reserva*. Finalizando los capítulos 13 a 20 con la imputación de los beneficios de las sociedades de mera tenencia a los socios en el extinto régimen de transparencia fiscal, la compatibilidad de la RIC con otros incentivos fiscales y el reordenamiento de los mismos *a posteriori* y la deducción por doble imposición interna.

La *segunda parte* es complementaria de la primera, pues en ella se recoge toda la jurisprudencia y la doctrina administrativa analizada en la *Primera parte*, y se organiza por materias siguiendo la propia sistemática utilizada en el capitulo del libro. El carácter didáctico y eminentemente práctico de este libro destaca extraordinariamente en este Apéndice, pues cada una de las resoluciones se acompaña de una breve descripción así como de su carácter positivo o negativo para el contribuyente, lo que facilita mucho la búsqueda de aquellas cuestiones que puedan interesar particularmente a cada lector.

La *tercera parte* está constituida por un muy interesante análisis de la nueva normativa de la *Reserva* para el período 2007-2013, vigente desde 1 de enero de 2007, recogido en el *Apéndice 2* del libro. En este breve pero completo análisis se abordan los distintos aspectos de la *Reserva*, comenzando por la **dotación** de la que se destacan las principales novedades como, por ejemplo, la posibilidad de dotar de las entidades financieras y de las sociedades de servicios intragrupos.

La **materialización** de la "nueva RIC" también tiene su apartado en este Apéndice, dividiéndose los comentarios en torno a varias cuestiones principales: la primera se refiere a la "materialización en inversión inicial" que ha de estar referida a la creación o ampliación de un establecimiento, a cambios sustanciales en el proceso de producción y a la diversificación de la actividad para elaborar nuevos productos. Sin olvidar las importantes limitaciones de la misma en referencia, por ejemplo, al suelo, a los elementos de transporte y a las inversiones "solo" en activos nuevos. Dentro del apartado de "inversión inicial" es importante destacar la materialización en puestos de trabajo. También se analiza la materialización en "inversión de sustitución o reposición". En ella caben las inversiones que no tienen el carácter de "iniciales", delimitándose muy bien las diferencias entre inversión inicial y de sustitución y las limitaciones a que se ven sometidas por la nueva normativa de la *Reserva*. La segunda de las cuestiones principales que se abordan se refiere al estudio del resto de posibilidades de materialización tales como la posibilidad de suscripción en el capital de sociedades que van a realizar inversiones iniciales; la posibilidad de suscripción en

entidades ZEC así como la posibilidad de suscripción inicial en sociedades gestoras. Finaliza este apartado de la materialización con el análisis de un conjunto de aspectos comunes como el importe de la materialización y las subvenciones, entre otros, y la actividad de alquileres que se trata en un apartado específico en el que destacan las características y los requisitos para poder materializar la RIC tanto si se trata de inversión inicial como de inversión de sustitución.

Sigue esta tercera parte del libro de Salvador Miranda con el análisis de los **nuevos requisitos sustanciales y formales** para realizar las dotaciones referidas a 2007 y siguientes. Estos nuevos requisitos, destaca el autor, tienen como objetivo general "(...) que el empresario tenga una idea clara de en qué inversiones pretende materializar sus dotaciones de la RIC; y de que exista una información constante y fidedigna de la evolución de las dotaciones y su adecuada materialización año tras año". Continúa Salvador Miranda con una declaración bien conocida por todos los especialistas en el REF: "No me parece mal la exigencia de estos nuevos requisitos, ya que en muchas ocasiones los asesores nos encontramos que el empresario no sabe en qué invertir y que se acoge a la RIC únicamente como fórmula para minimizar su imposición, pero no como alternativa de crecimiento empresarial." Ideas que comparto plenamente.

En este sentido requisitos como el plan de inversiones, el plan de inversiones anticipadas y el de inversiones complejas así como

el consistente en que toda la información relativa a la RIC aparezca en la memoria de las cuentas anuales, para los empresarios que tienen la obligación de presentar este tipo de cuentas y en el libro registro de bienes de inversión, para aquellos empresarios individuales que no tienen tal obligación, no son más que instrumentos al servicio de una dotación y materialización de la *Reserva* ajustada a los objetivos de este importante incentivo fiscal.

Termina esta tercera parte con el análisis de las **incompatibilidades** de la *Reserva* con otros beneficios fiscales, el **régimen sancionador** en el que critica la falta de proporcionalidad de la norma, que califica de "aberrante", en la sanción del supuesto de inclusión de datos falsos, incompletos o inexactos en la memoria, y unas **consideraciones finales** en las que destaca el aumento del esfuerzo inversor en relación con el ahorro fiscal que proporciona la dotación de la nueva RIC y la posible preferencia de muchos empresarios por la deducción por inversiones en Canarias en detrimento de la *Reserva*, entre otras.

Finaliza la obra reseñada con un anexo normativo en el que se recoge la nueva redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994, dada por el RDL 12/2006, de 29 de diciembre.

Solo me resta felicitar, una vez más, a Salvador Miranda Calderin por la importante labor de difusión de la *Reserva para Inversiones en Canarias* y por el magnífico libro que tenemos a disposición todos los que nos dedicamos a estudiar el REF.