

CONSULTA DE 25 DE ABRIL DE 2001 DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS

Se describen en el cuerpo de la contestación.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se plantean una serie de cuestiones sobre la Reserva para Inversiones en Canarias que se describen junto a su contestación.

CONTESTACIÓN

1º.-¿Cuáles son las entidades o sujetos pasivos que pueden acogerse a la reserva para inversiones en Canarias?

El apartado 1 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias establece que:

“Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al impuesto sobre sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones...”

Asimismo, el apartado 9 del citado artículo indica que :

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

Por tanto, podrán acogerse a este incentivo fiscal las sociedades y demás entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que realicen actividades económicas. No es necesario que dichos sujetos estén domiciliados en el archipiélago pero sí que dispongan de establecimientos situados en Canarias cuya actividad económica, realizada efectiva y materialmente en las islas, haya generado beneficios.

Atendiendo a los objetivos que persigue la figura de la reserva para inversiones en Canarias (en adelante, RIC), encuadrada en un bloque de incentivos destinados a *"promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias"* y destinada a que *"los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor"* (Exposición de Motivos de la Ley 19/1994), ha de concluirse que la norma se

refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, es decir, a un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados.

Tratándose de personas físicas han de hacerse dos precisiones:

a) Podrán dotar la RIC quienes determinen la renta obtenida en la realización de actividades económicas en régimen de estimación directa, tal y como exige el apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, en cualquiera de las dos modalidades de dicho régimen a las que se refiere el artículo 25.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero), normal o simplificada.

b) Las personas físicas podrán dotar la RIC con los rendimientos netos que hayan obtenido por la realización de cualquier clase de actividad económica, sea ésta de carácter empresarial o profesional, ya que la referencia a las “*actividades empresariales*”, contenida en el citado apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, ha de entenderse sustituida por la de “*actividades económicas*” que en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se utiliza, con carácter general y en particular en el artículo 55.2 al remitirse a los incentivos y estímulos a la inversión establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, como comprensiva tanto de las actividades empresariales en sentido estricto como de las profesionales. Con ello se evitan discriminaciones entre unas y otras actividades en materia de incentivos fiscales, como viene exigiendo la jurisprudencia. Por supuesto, cuando un profesional dote la RIC deberá asumir la totalidad de las cargas y obligaciones derivadas de ella, incluida la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio.

2º.-Se desea saber si conceptos tales como los ingresos financieros, dividendos y beneficios extraordinarios que se producen y forman parte del balance contable, integran la base imponible a efectos del cálculo de la RIC.

Como ya se ha expuesto en el punto anterior, la RIC constituye un importante estímulo fiscal a la realización en Canarias de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de la Islas, ofreciendo la no tributación de hasta el 90% de los rendimientos obtenidos por ellas. El acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales, que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado.

Por ello, todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas, empresariales o profesionales, deberán beneficiarse de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras. Sin embargo, deben quedar fuera de la base de cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo

de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redundará en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas. Esta circunstancia se apreciará en relación a los beneficios derivados de las inversiones en valores o inmuebles realizadas por las entidades que cumplan los requisitos del artículo 75.1.a) de la LIS (sociedades de cartera o de mera tenencia de bienes).

3º.- Se desea saber si son consideradas actividades realizadas por los establecimientos situados en Canarias, las operaciones comerciales triangulares, en las que las entidades canarias compran bienes para revenderlos sin que las mercancías pasen materialmente por suelo canario, al ser transportadas directamente desde el país de producción al de consumo.

La RIC se concibe como un estímulo fiscal al mantenimiento o reinversión en las Islas del beneficio obtenido por la realización en ellas de actividades económicas.

Por tanto, el incentivo fiscal exige una doble conexión con el territorio canario, como doble es el efecto positivo en los niveles de empleo y competitividad del archipiélago que pretende fomentar. Por un lado, la actividad económica que se ve estimulada por la expectativa de la no tributación de los rendimientos que genere se debe realizar en Canarias y, por otro, la inversión de dichos rendimientos también se debe localizar en las Islas.

La primera de las conexiones territoriales apuntadas es concretada por el primer párrafo del artículo 27.2 de la Ley 19/1994 al indicar que el incentivo fiscal debe recaer sobre la parte del beneficio no repartido y aplicado a la RIC "...en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias".

El beneficio procedente de los establecimientos situados en Canarias al que se refiere la norma será, en coherencia con la finalidad del incentivo fiscal que se les aplicará, el derivado de las operaciones económicas realizadas efectiva y materialmente en ellos, lo que, con carácter general, exige acreditar unas conexiones mínimas con el territorio canario, como son:

- La realización de la actividad económica con los medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento localizado en Canarias y, por tanto, si su naturaleza o destino lo permite, que estén situados de forma permanente en el territorio canario.

- Que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario, es decir, que allí se realice la prestación a terceros mediante contraprestación generadora de beneficios.

En este contexto, las operaciones comerciales triangulares en las que entidades canarias compran bienes para revenderlos sin que las mercancías pasen materialmente por territorio canario pueden considerarse localizadas en Canarias si han sido efectiva y materialmente realizadas desde establecimientos mercantiles situados en las Islas, lo que habrá tenido lugar si las operaciones comerciales realizadas se han organizado, dirigido, contratado y facturado en el archipiélago.

Si la entidad dispone de establecimientos situados fuera del territorio canario en las que se apoye para realización de dichas operaciones triangulares sólo resultará aplicable la RIC a las operaciones realizadas por el establecimiento canario que hayan puesto fin al ciclo mercantil y, por tanto, hayan generado beneficio en las Islas. Se hará necesario, por tanto, delimitar la parte del beneficio obtenido que procede de la actividad efectiva y materialmente desarrollada en Canarias, para lo que será preciso

imputar al establecimiento canario la parte del beneficio que le corresponda según un criterio racional de reparto, como puede ser en proporción al coste total (directo, indirecto y una parte de los generales) incurrido en cada establecimiento.

4º.- Se desea conocer si son consideradas actividades realizadas por establecimientos situados en Canarias, los servicios de intermediación en los que, igualmente, las mercancías no pasan materialmente por suelo canario.

A estas operaciones les serán de aplicación los mismos criterios expuestos en la contestación a la pregunta anterior, lo que supone que el servicio de intermediación prestado debe haberse realizado con medios productivos radicados en el archipiélago y haber tenido lugar allí la culminación del mismo, lo que podrá haber tenido lugar si la dirección, organización, contratación y facturación se materializan en el archipiélago.

5º.- ¿Se consideran actividades localizadas en canarias, y por tanto aptas para la dotación de la RIC, las actividades pesqueras de altura realizadas en aguas no pertenecientes al archipiélago por entidades cuyos centros de dirección y gestión efectiva, tanto productiva como comercial, estén situados en Canarias?

La localización en Canarias de una actividad económica exigirá, como ya se ha expuesto, que se trate de una operación propia de un establecimiento mercantil, es decir, que suponga la colocación en el mercado, mediante contraprestación, de un producto destinado a terceros de forma que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario y su realización con medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento localizado en Canarias. Para entender cumplido este requisito en las actividades pesqueras a las que se refiere el texto de la consulta será necesario que la dirección efectiva de la misma, tanto productiva como comercial, esté situada en territorio canario y que haya sido realizada con buques de la flota canaria, es decir, inscritos en el registro permanente de base en puerto canario, o que utilicen los mismos como base habitual de avituallamiento y mantenimiento.

6º.- Se desea saber si pueden realizarse inversiones aptas para materializar la RIC desde el momento mismo en que se obtiene el ingreso que generará el beneficio al que se aplicará el incentivo fiscal, sin necesidad de esperar al acuerdo de la Junta General sobre la dotación contable de la Reserva.

El apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, 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, en la realización de alguna de las siguientes inversiones"*.

La norma legal marca el final del plazo para invertir las cantidades que se benefician del incentivo fiscal, sin concretar desde cuando puede realizarse dicha inversión. Por lo tanto, no hay impedimento legal para entender que la inversión pueda hacerse desde que la obtención de ingresos proporciona capacidad para financiarla, sin necesidad de esperar a un momento ulterior, como puede ser el de la Junta General que decide la aplicación del beneficio del ejercicio.

7º.-¿Se puede considerar que el sujeto pasivo dispondrá de un plazo máximo de hasta cinco años para materializar la RIC: el año de obtención del ingreso, el de la dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último?

El apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, 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..."*.

Dicho plazo, tal y como indica expresamente el precepto, no indica desde cuando podrá materializarse la RIC, sino que se refiere plazo máximo del que se dispondrá para realizar las inversiones necesarias para dicha materialización y al inicio de su cómputo.

Por lo tanto, de acuerdo con el objetivo que persigue el presente incentivo fiscal, y con el tenor literal de la norma legal, la reinversión de los beneficios generados en Canarias (la adquisición de los activos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994) podrá realizarse desde el mismo momento en el que se hayan obtenido los ingresos que quedarán libres de tributación, sin que sea necesario esperar al acuerdo de dotación contable de la reserva.

El plazo máximo para invertir, como resulta también de la letra del precepto legal, comenzará a contarse desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva que, en el caso de las sociedades mercantiles, será normalmente en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio fiscal por la necesidad de agotar los plazos mínimos para obtener el informe de los auditores, si hay obligación de ello, y convocar la junta general ordinaria.

En definitiva, con la interpretación propuesta, el sujeto pasivo podrá disponer de un plazo efectivo de hasta cinco años para materializar la RIC: el año de obtención del ingreso, el de dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último.

8º.- ¿Pueden ser consideradas aptas para la materialización de la RIC las inversiones que no constituyan en sí mismas una inversión completa y autónoma en su funcionamiento, sino que son una parte o fase de un proyecto de inversión en curso de más dilatado desarrollo temporal y las sucesivas inversiones que puedan materializar dotaciones de ejercicios posteriores, que se realicen sin solución de continuidad y sin interrupciones imputables al sujeto pasivo, de tal manera, que la duración del proceso inversor no debiera sobrepasar el plazo que por su naturaleza le corresponda?.

El apartado a) del artículo 27.4 de la Ley 19/1994 exige, para considerar adecuada la materialización de la RIC en la adquisición de activos fijos, que éstos estén *"...situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo..."*.

La regla general, por tanto, es que antes de la finalización del plazo máximo contemplado en la norma legal los activos fijos han de cumplir las condiciones establecidas en ella, deben estar situados en el archipiélago canario y ser utilizados en el mismo al servicio de una actividad económica del sujeto pasivo, lo que exige su efectiva puesta en funcionamiento.

Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que en ocasiones puede resultar materialmente imposible la entrada en funcionamiento de los activos adquiridos en el plazo indicado por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, lo que podrá ocurrir en proyectos de inversión que por su naturaleza o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción necesiten un plazo más amplio de construcción o de puesta en condiciones de funcionamiento que el general.

En estos casos, en atención a la necesaria adecuación de la norma a su finalidad y dado que no sería acertado interpretar que la Ley haya querido excluir del beneficio de la RIC a las grandes inversiones, o a las más complejas, podrá apreciarse que no hay incumplimiento del mencionado requisito temporal cuando el sujeto pasivo, pese a tener una intención seria, confirmada por elementos objetivos (programa de inversiones, adquisiciones de bienes o servicios correspondientes al mismo...), de materializar la RIC de manera inmediata o dentro del plazo de los tres años, no lo consiga por impedirlo las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción.

Tal circunstancia sucederá, por ejemplo, cuando la inversión en que se materializa la dotación a la RIC de un ejercicio determinado sea una parte o fase de un proyecto de inversión en curso de más dilatado desarrollo temporal, tal y como con frecuencia sucede en las grandes inversiones inmobiliarias o en plantas industriales. En cualquier caso, las sucesivas inversiones deberán efectuarse sin solución de continuidad ni interrupciones anómalas imputables al sujeto pasivo, de tal manera que la duración del proceso inversor no deberá sobrepasar el plazo que por su naturaleza le corresponda.

9º.- Se desea saber si la expresión legal “activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario” comprende los terrenos y bajo qué supuesto puede considerarse como inversión válida para materializar la RIC.

La expresión “*activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario*” sin duda incluye a los terrenos pertenecientes al archipiélago canario ya que éstos son de forma indubitada un activo fijo, por lo que podrán ser activos aptos para materializar la RIC cuando cumplan los requisitos exigidos con carácter general a dicho tipo de activos.

En primer lugar, y en todo caso, los terrenos deben ser activos fijos “*situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo*”, lo que, como se ha referido en los apartados anteriores, exige, además de su localización en las Islas, que antes de finalizar el plazo temporal de tres años desde la fecha de devengo del impuesto en el que se ha dotado la RIC, sean efectivamente utilizados al servicio de una actividad económica del sujeto pasivo para la que resulten necesarios, sin perjuicio de que pueda resultarles de aplicación la excepción contemplada en el apartado 8 de la presente contestación.

En segundo lugar, habrá que atender a lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, que establece que “*tratándose de activos usados, éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa.*”

La concurrencia de estos dos requisitos será exigible a los terrenos con carácter general, ya que, por un lado, parece obvio que por su existencia inmemorial siempre ha de presumirse su uso previo y que, en cualquier caso, el cumplimiento de la finalidad primordial del incentivo, el incremento de la demanda de bienes de inversión que aumente la capacidad productiva global, se consigue con activos nuevos y no con el mero cambio de manos de los ya existentes. No obstante, seguirán el régimen de los activos nuevos los terrenos que cumplan las siguientes condiciones:

- Los que puedan considerarse elementos accesorios de la construcción que sustente, lo que ocurrirá cuando pueda suponerse que su utilización estará vinculada a la de ésta de forma estable. La indicada naturaleza accesoria de los terrenos habrá de determinarse atendiendo a la finalidad económica de la inversión, esto es cuando la construcción sea lo relevante en el activo resultante. Esta circunstancia se cumplirá, por ejemplo, en los solares ocupados por construcciones, incluidas las zonas ajardinadas o deportivas anexas, así como por instalaciones deportivas o lúdicas que constituya una actividad económica.

- Terrenos que constituyan superficies nuevas, no preexistentes, creadas por la acción humana, como puede ser el caso de terrazas o banales en zonas de fuerte desnivel o terrenos ganados al mar. La adquisición de estas superficies antes de su primera utilización, o la inversión realizada para conseguirlas, será materialización válida de la RIC.

10º.- Se desea saber, qué activos fijos inmateriales de los contemplados en el Plan General de Contabilidad pueden ser considerados aptos para la materialización de la RIC. En particular; ¿podrán ser válidos las concesiones administrativas, los derechos de propiedad industrial, las aplicaciones informáticas, las patentes de inversión, modelos de utilidad y modelos y dibujos industriales.?

La actual redacción del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, establece que los activos fijos adquiridos para materializar la RIC estén "...situados o recibidos en el archipiélago canario.", requisito que, analizado a la luz de los fines del beneficio fiscal y de la realidad social y económica del momento actual, no debe interpretarse de forma que suponga una negación absoluta de la aptitud de todos los activos inmateriales para la materialización de la RIC. Por el contrario, cuando el tipo de activo inmaterial permita asegurar de forma razonable que se localizan en Canarias los efectos económicos y sociales que se derivan de la explotación del mismo, garantizando así su utilidad para el desarrollo económico canario, su adquisición puede ser válida para la materialización de la RIC.

En concreto podrán ser aptos para materializar la RIC los siguientes activos inmateriales:

- Concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias y de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago.

- Derechos de propiedad industrial que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o de su productor y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario. En particular, las patentes de invención, modelos de utilidad y modelos y dibujos industriales debidamente inscritos en el Registro de la Propiedad Industrial.

- Aplicaciones informáticas vinculadas a actividades económicas desarrolladas en Canarias.

11º.- ¿Se puede considerar mejora tecnológica la adquisición de inmuebles usados destinados al almacenamiento y oficinas para mejorar la red o logística de distribución de los productos a lo largo del Archipiélago?

Como ya se ha comentado, la RIC tan sólo podrá materializarse en la adquisición de bienes usados si estos no se han beneficiado anteriormente del régimen de la RIC y si suponen una mejora tecnológica para la empresa que los adquiere. Por tanto, a la adquisición de un activo que no es nuevo, que no aumenta la capacidad productiva global de las Islas, se le exige que produzca un efecto muy concreto en la empresa adquirente: debe aportar una mejora para la empresa, es decir, una novedad o cambio de tipo cualitativo y de signo positivo, y dicha novedad debe ser de carácter tecnológico, esto es, debe afectar a los procedimientos o técnicas empleadas para la producción de los bienes o la prestación de los servicios en los que consista su actividad mercantil.

La aportación de una mejora exigirá que el activo usado adquirido proporcione una utilidad práctica que resulte novedosa, que no sea ya ofrecida por ninguno de los activos que, por cualquier título jurídico, se vinieran utilizando hasta entonces. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes cuyo uso ya se tuviese cedido en virtud de un contrato de arrendamiento no supondrá, en principio, una mejora al no incorporar novedad alguna para el proceso productivo (con independencia de la bondad financiera de la operación), salvo que la adquisición permita obtener nuevas utilidades del bien, como la posibilidad de reformarlo o acondicionarlo, o la eliminación de restricciones de uso etc.

El carácter tecnológico de la mejora concurrirá cuando la nueva utilidad conseguida con el activo usado adquirido consista en un avance, ventaja o solución de problemas concretos de tipo técnico, al servicio de los procedimientos o conocimientos empleados para el desarrollo de la actividad económica propia del sujeto pasivo o de su estructura comercial o logística. El activo usado adquirido debe proporcionar cambios cualitativos en dichos procedimientos, redundando en una mejor calidad y eficiencia de la actividad que ya se viniera realizando.

La valoración de ambas circunstancias de hecho en cada caso puede resultar ciertamente difícil.

Sin embargo, en determinados supuestos será posible aplicar los criterios que, para facilitar al contribuyente la prueba de la existencia de una mejora tecnológica, recoge el artículo 2.2 del Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, al regular la deducción por inversión en activos fijos aplicable en Canarias. Esta norma se refiere a determinadas clases de activos (a) Maquinaria, instalaciones y utillaje. b) Equipos para proceso de información. c) Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la Empresa), cuya relevancia tecnológica es evidente y, en relación con las cuales en caso de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, podrá acreditarse que incorporan una "mejora" si la empresa ha mejorado la calidad de sus productos o rebajado el coste de producción de los mismos.

En el caso consultado, sin embargo, no estamos ante ninguno de los activos mencionados en el artículo 2.2 del Real Decreto 241/1992, por lo que la referencia interpretativa que proporciona este precepto no será suficiente por sí sola, en particular si los activos usados adquiridos se limitan a aportar una reducción de costes pero sin impacto que pueda calificarse de *"tecnológico"*.

Será necesario, por tanto, que los inmuebles usados destinados al almacenamiento o a oficinas cumplan las condiciones arriba expuestas para considerar que suponen una mejora tecnológica para la empresa:

- Aporten una mejora a la empresa, una utilidad práctica que resulte novedosa, que no fuera ya ofrecida por almacenes u oficinas que, por cualquier título jurídico que permitiera su uso, se vinieran utilizando hasta entonces, en el sentido ya apuntado.

- La mejora o nueva utilidad conseguida debe ser de tipo cualitativo, consistir en un avance de carácter técnico, en el logro de una ventaja o solución de problemas concretos al servicio de los procedimientos, conocimientos o modos de trabajo empleados, que aumente la calidad y eficiencia de dichos procedimientos, sin que sea suficiente una simple expansión de la actividad.

Así, tratándose de inmuebles destinados a ser usados como almacenes, deberán aportar algún elemento cualitativo no existente hasta entonces, mejorando la eficiencia y calidad de la distribución de productos en los lugares o islas donde ya se viniera realizando, sin que sea suficiente un mero aumento de la capacidad de almacenaje disponible.

Lo mismo hay que exigir a los inmuebles destinados a oficinas, es decir, deben proporcionar una nueva utilidad consistente en un avance de carácter técnico, en el logro de una ventaja o solución de problemas concretos al servicio de los procedimientos, conocimientos o modos de trabajo empleados, sin que sea suficiente un simple aumento de las oficinas disponibles.

12º.- ¿Se puede considerar como inversión apta para la materialización de la RIC la adquisición de un activo fijo usado (una edificación) para ser rehabilitado si en el resultado final es cuantitativamente igual o superior al coste de la reforma del activo usado adquirido, una vez excluido el valor del terreno?. En caso de contestación afirmativa ¿El terreno accesorio a la construcción puede considerarse también como parte de un activo nuevo?

La inversión destinada a la rehabilitación de un activo fijo (ya poseído con anterioridad por el sujeto pasivo o que se adquiere usado) que reúna las condiciones necesarias para ser activada en contabilidad, se considera adquisición de un activo nuevo, por lo que, lógicamente, no precisará satisfacer los requisitos exigidos para los activos usados.

Cuando la rehabilitación que cumpla las condiciones anteriores se haya realizado en un activo fijo usado que haya sido adquirido por el sujeto pasivo con la intención de proceder a dicho fin, si en el resultado final es cuantitativamente más importante el coste de la reforma realizada que el del activo usado adquirido que ha sido objeto de rehabilitación, podrá entenderse que la totalidad de la inversión realizada (incluida la adquisición del activo usado) lo ha sido en un activo nuevo. La comparación anterior se realizará considerando, por un lado, el valor del activo que se rehabilita, es decir, el coste de la construcción sin incluir el valor del terreno y, por otro, el coste de las obras de rehabilitación realizadas. Si como consecuencia de dicha comparación resulta que el coste de la rehabilitación de la construcción es superior al coste de su adquisición usada y, en consecuencia, toda la inversión en la construcción se considera realizada en una construcción nueva, el terreno accesorio a ella seguirá el mismo régimen, tal y como se expone en el apartado 9º de la presente contestación.

13º.- ¿Se desea saber si la adquisición de activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente de acuerdo con aquellos objetivos de naturaleza medioambiental desarrollados en distintas normas de carácter autonómico o local, entre otras, y que tengan en cuenta las singulares características de las Islas y, por tanto, no sólo los objetivos establecidos en el artículo 35. 4 de la LIS, se entenderá como materialización válida de la RIC?

La letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 indica que la adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario y utilizados en el mismo, será materialización válida de la RIC cuando contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, pese a que no sean necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo.

Se trata, por tanto, de activos fijos que, por no estar afectos a la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo, y cumpliendo el resto de los requisitos exigidos para la materialización de la reserva en este tipo de activos, no servirán de otro modo para materializar la reserva.

Se entenderá que un activo fijo contribuye a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario cuando se encuentre entre los mencionados en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y cumpla los requisitos allí establecidos, así como cuando contribuya al logro de objetivos de naturaleza medioambiental desarrollados en normas de carácter autonómico o local que tengan en cuenta las singulares características de las Islas, y sea adquirido y utilizado en ejecución de programas públicos de esta naturaleza.

14º.- Se desea saber si se considera cumplido el requisito de mantenimiento exigido en el apartado 5 a) del artículo 27, en caso de sustitución o renovación de activos en los que se haya materializado con carácter definitivo dotaciones de RIC, siempre que el importe obtenido por la enajenación de los activos se reinvierta de forma inmediata en el mismo ejercicio económico, en la adquisición de otro activo fijo que lo sustituya y que reúna, a su vez, los requisitos exigidos para la materialización de la RIC.

El apartado 5 del artículo 27 de la Ley 19/1994 establece que los sujetos pasivos del Impuesto que hayan materializado la RIC adquiriendo activos fijos deberán conservar la titularidad de éstos, así como mantener su utilización efectiva al servicio de la empresa, durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuese inferior.

La finalidad de esta norma es clara, al vincular la inversión de modo duradero o incluso permanente a la actividad productiva. Ahora bien, en ciertas ocasiones, aún no habiendo terminado la vida útil de los activos, las circunstancias de la actividad productiva pueden haber convertido los activos adquiridos en obsoletos o ineficientes haciendo obligada su sustitución por otros activos que, cumpliendo una función análoga, se adaptan mejor a las nuevas circunstancias.

Por ello, interpretando de forma finalista e integradora la norma y en atención a la posible falta de adecuación sobrevenida a la actividad a la que se destinaron, se considerará no incumplido el requisito de mantenimiento exigido en el apartado 5 a) del mencionado precepto si el importe obtenido por la enajenación de los activos fijos en los que se materializó la RIC se reinvierte de forma inmediata, en el mismo período impositivo, en la adquisición de otro activo fijo que lo sustituya y que reúna los requisitos exigidos para la materialización de la RIC.

15°.- *¿Se pueden considerar apta para materializar la RIC las inversiones realizadas a la adquisición de activos inmobiliarios para el arrendamiento, y existe algún requisito que han de cumplir los establecimientos donde se realiza la actividad de arrendamiento inmobiliario?*

Con carácter general, los inmuebles serán activos fijos aptos para materializar la RIC cuando cumplan las condiciones establecidas en la letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 que, como ya se ha expuesto, son más exigentes si el inmueble es usado.

Para el cumplimiento de estos requisitos tiene trascendencia el uso que se vaya a dar a los activos adquiridos, ya que, entre otros, se exigen que los activos sean *"...utilizados...y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo..."*.

En virtud de una interpretación sistemática de la norma tributaria, hay que entender que la actividad de arrendamiento se considerará una actividad empresarial cuando, tal y como establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, para su desarrollo se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

El destino al arrendamiento de los inmuebles en los que se ha materializado la RIC también resulta relevante para el cumplimiento del requisito de mantenimiento de la inversión establecido en el apartado 5 del referido precepto de la Ley 19/1994 que indica que *"cuando se trate de elementos de los contemplados en el apartado a) del artículo anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso,"* estableciendo, igualmente, que *"los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero."*

En virtud de una interpretación sistemática de la norma tributaria, hay que entender, también a estos efectos, que la actividad de arrendamiento se considerará una actividad empresarial cuando, tal y como establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, para su desarrollo se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

16°.- *Se desea saber si el límite del 50% opera sobre la reserva de cada ejercicio, y no sobre el saldo acumulado en varios períodos, en coherencia con el resto de las cargas ligadas a la dotación de la RIC, relacionadas siempre con cada dotación anual.*

La letra b) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/994 establece que:

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

Del tenor del precepto legal resulta que el límite del 50% al que se refiere opera sobre la reserva de cada ejercicio, no sobre el saldo acumulado en varios períodos, en coherencia con el resto de las cargas y límites ligadas a la dotación de la RIC, relacionadas siempre con cada dotación anual.

17º.- En caso de incumplimiento de la materialización definitiva del 50% del total dotado en activos fijos, pero habiéndose cumplido la materialización del 50% dotado en Deuda Pública, ¿estaríamos ante un incumplimiento total o parcial?

Según el precepto reproducido en el apartado anterior, el límite del 50% ha de calcularse sobre el importe total de la reserva que se puede dotar, no sobre la cantidad que haya sido efectivamente dotada o materializada. De esta forma, una vez adquirida la deuda pública en el plazo y condiciones legales y con el mencionado límite del 50% de la cantidad máxima a dotar en cada ejercicio, estará válidamente materializada la RIC así invertida, con independencia del uso que se haga del restante límite para la dotación o del destino que se dé al resto de la dotación.

18º.- ¿En qué plazo debe adquirir los activos que cumplan las condiciones contempladas en el apartado a) del artículo 27.4 las sociedades en cuyas participaciones haya materializado la RIC un sujeto pasivo?

La letra c) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/994 establece que:

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

La sociedad participada queda obligada a adquirir los activos que cumplan las condiciones contempladas en el apartado a) del artículo 27.4 de la Ley 19/1994 antes de que acabe el plazo máximo del que disponía el sujeto pasivo que ya ha materializado su RIC a través de la suscripción de participaciones en el capital de aquélla.

19º.- ¿Se pueden considerar aptas para materializar definitivamente la RIC, la adquisición de activos o participaciones de sociedades cuando las inversiones de éstas se hayan realizado antes del acuerdo societario si se prueba la relación causa-efecto en el mismo ejercicio fiscal?

Cuando se adquieran acciones o participaciones emitidas por sociedades preexistentes, y dado que el incentivo fiscal persigue la generación de decisiones inversoras, sólo se podrán tener en cuenta las inversiones realizadas por la sociedad participada después de que su Junta General, o su Consejo de Administración, haya adoptado el acuerdo de aumento de capital, salvo que se pruebe la relación de causa-efecto de dicho aumento con inversiones ya realizadas en el mismo ejercicio fiscal.

20°.- *En relación con estas infraestructuras públicas, ¿en qué tipo de activos podría el inversor privado materializar la RIC?*

El inversor privado de obras e infraestructuras públicas podrá materializar su RIC, de forma directa o a través de la adquisición de acciones o participaciones en sociedades que realicen dichas inversiones, en la adquisición de los siguientes tipos de activos:

- En la obtención de la concesión administrativa de explotación de la infraestructura construida y, en su caso, de la prestación del servicio público al que pueda afectarse. Se trata de un activo inmaterial que podrá ser considerado apto para la materialización de la RIC en las condiciones ya analizadas en la contestación a la pregunta número 10.

- En los activos materiales necesarios para la explotación concedida que hayan sido adquiridos o construidos por el concesionario y cuya titularidad le corresponda, deban o no revertir a la administración concedente.

- En la propia infraestructura u obra pública construida por el inversor privado cuando, pese a su condición de bienes de dominio público derivada de su condición de soporte de un uso público o un servicio público, hayan sido contabilizados por éste como activo material por aplicación de las normas contables o fiscales. En este sentido, ha de recordarse que las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, como recoge la adaptación a estas empresas del Plan General de Contabilidad, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998, incluyen entre su activo material la *“Inversión en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje en construcción, y otras inmovilizaciones materiales en curso”*, subgrupo 23, cuyas cuentas se cargarán por la recepción de obras y trabajos que corresponden a los tramos de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje en construcción y se abonarán una vez terminadas dichas obras y trabajos, con cargo a la cuenta 225, *“Inversión en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje”*, rúbrica que reflejará la inversión revertible al Estado o a otras Administraciones Públicas de acuerdo con la concesión correspondiente.

Lo que comunico a vd. con carácter vinculante, a tenor de lo previsto en el apartado 4 del artículo 107 de la Ley General Tributaria.