

RESEÑAS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

En el presente número de la revista, dentro de esta sección, se muestra un resumen de las contestaciones a consultas tributarias y de las resoluciones de reclamaciones económico administrativas, principalmente las dictadas en materia de Régimen Económico y Fiscal de Canarias, tanto en el ámbito estatal como autonómico, y que resultan más significativas a juicio de los diversos colaboradores de la sección.

La sección se estructura en los siguientes apartados:

A) Consulta de los tributos del REF (I. IGIC; II. AIEM; III. Incentivos fiscales contenidos en la Ley 19/1994) evacuadas por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda.

B) Consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio

de Hacienda, relativas a los beneficios fiscales del REF que afectan al Impuesto sobre Sociedades, al IRPF y al IRNR

C) Resumen de resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias y del Tribunal Económico Administrativo Central relativas a los tributos cuya gestión corresponde a la Comunidad Autónoma (tributos derivados del REF y tributos cedidos)

D) Resumen de resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias y del Tribunal Económico Administrativo Central relativas a los beneficios fiscales del REF que afectan al impuesto sobre Sociedades y al IRPF

E) Reseñas jurisprudenciales de las sentencias relativas al Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

**CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS
POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA
(De mayo a agosto de 2009)**

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,
escala de Administradores Financieros y Tributarios

**I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO
CANARIO (IGIC)**

A) Hecho imponible

Palabra clave: donación

La persona física consultante no desarrolla actividad económica alguna y pretende realizar la promoción de una edificación para, una vez finalizada, y efectuada la declaración de obra nueva y la división horizontal, efectuar, de forma simultánea, la donación de las viviendas resultantes a sus nietos:

Puesto que la persona física consultante dona los bienes inmuebles resultantes de su promoción a sus nietos, no se da el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 9.8º de la Ley 20/1991, dada la vinculación existente entre el promotor y los destinatarios de las viviendas.

- Por sistemática normativa. La actividad de promoción inmobiliaria, sea desarrollada de forma habitual u ocasional,

supone para quien la desarrolle disponer de la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC. Ahora bien, dado el carácter ocasional de la actividad empresarial de promoción inmobiliaria de la persona física consultante, éste tiene la consideración de empresario, a efectos del IGIC, no por aplicación de lo dispuesto en el artículo 5.2.1º de la Ley 20/1991, que se refiere a las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales, sino por aplicación de lo establecido en el artículo 5.4.b) de la Ley 20/1991, que expresamente señala la consideración como empresario a quienes promuevan edificaciones, ya sea de forma habitual u ocasional.

Una vez establecido que la persona física consultante tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC, como promotor inmobiliario, y que la donación a sus nietos de las viviendas resultantes de la promoción constituyen entregas de bienes en el IGIC, teniendo estas entregas la consideración de primera entrega de edificaciones, conforme a lo dispuesto en el tercer

párrafo del artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, es obvio concluir que estamos ante entregas de bienes sujetas y no exentas al IGIC, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.1 y 5.6.b) de la Ley 20/1991.

Sin embargo, y dado que el promotor es una persona física que no venía desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, será de aplicación a las entregas de viviendas citadas la exención de la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, salvo que se renuncie a dicha exención.

(...)

Con carácter general, las entregas de bienes inmuebles sujetas pero exentas al IGIC pasan a tributar de forma automática, consecuencia de lo dispuesto en el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991, a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD. Sin embargo, en el caso que nos ocupa se rompe este principio general, puesto que la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" únicamente grava transmisiones de bienes y derechos de carácter oneroso (artículos 1.1º y 7.1.A) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre), sin que la circunstancia de la existencia de vinculación entre las partes tenga efecto alguno en este último tributo.

En definitiva, en el supuesto de no renuncia a la exención prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, las donaciones de las viviendas estarán sujetas y

exentas al IGIC y no sujetas a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD. (...). (Contestación vinculante de fecha 10/0720/09).

Palabra clave: turno de oficio abogados

Esta Dirección General entiende que la doctrina vinculante establecida debe modificarse por dos razones:

- En primer lugar, porque los pagos que hacen los Colegios de Abogados canarios no pueden entenderse –como hacen las consultas citadas– como retribución por los servicios prestados por los colegiados, ya que, según precisa el Informe del Ministerio de Justicia de 18 de junio de 1986, esas cantidades que con cargo a los Presupuestos se asignan a los Abogados y Procuradores en el denominado turno de oficio o para la asistencia al detenido «no tienen el carácter de retribución ni compensación por la prestación de los mismos» [Resolución de 18 de junio de 1986, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda (BOE del 25 de junio)], dado que esos servicios se prestan con carácter gratuito.

- En segundo lugar, porque el elemento objetivo del hecho imponible del IGIC está constituido por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas –con carácter habitual u ocasional– por empresarios y profesionales a título oneroso (quedan fuera, por tanto, las que se realicen con carácter gratuito), en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. La única excepción a esta regla de no sujeción

de las operaciones gratuitas –que de ningún modo es aplicable al supuesto planteado en esta consulta- son las realizadas entre partes vinculadas en la que es de aplicación la norma especial de cálculo de la base imponible del artículo 23.3 de la Ley 20/1991, que dispone que «cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación sujeta al Impuesto y no exenta, o no sujeta prevista en el artículo 9.8 de esta Ley, su base imponible será su valor normal de mercado». Se trata, sin duda, de una regla –así lo entiende esta Dirección General- aplicable aún en el caso de que no se haya pactado contraprestación alguna entre el sujeto pasivo y el destinatario de la operación cuando estén vinculados de acuerdo con la Ley.

Por tanto, y por aplicación del artículo 4.1 de la Ley 20/1991, hay que entender que los servicios de los Abogados en el denominado turno de oficio o para la asistencia al detenido, no están sujetos al IGIC, ya que al prestarse estos servicios de forma gratuita quedan fuera del ámbito de sujeción del Impuesto, el cual, como se ha dicho, comprende únicamente las operaciones realizadas por empresarios y profesionales a título oneroso en que la atribución patrimonial va acompañada de una contraprestación.

En resumen, esta Dirección General establece como criterio vinculante que no están sujetos al IGIC los servicios prestados por Abogados con carácter gratuito en que sean designados de oficio o para la asistencia letrada al detenido. (Contestación vinculante de fecha 06/05/2009).

Palabra clave: ingresos sin contraprestación

– Ingresos mediante porcentajes en la utilización de tarjetas de crédito

Otra cuestión que plantea la consulta es si la entidad está sujeta al IGIC por el hecho de obtener un porcentaje por “*elección de tarjeta de crédito*” por los clientes de una entidad financiera. No queda claro en la consulta en qué consiste esta operación, de ahí que hayamos “visitado” la página web de la entidad financiera, en la cual –en el apartado de las tarjetas de crédito- se oferta una que se caracteriza porque “*por utilizarla en comercios –así lo dice la página web- destinarás el 50 % de los beneficios obtenidos a una de las ONG incluidas en esta relación*”, en la que aparece la entidad religiosa consultante. Entre las ventajas propias de estos medios de pago –se precisa en la página- está el que el cliente contribuirá “*con la utilización de estas tarjetas, al sostenimiento de las organizaciones de voluntarios que presten sus servicios desinteresadamente a quién más lo necesita*”.

En el fondo, la cuestión que se suscita aquí está implícita en la consulta: si la cuantía que recibe la entidad consultante en un porcentaje de las comisiones de la entidad financiera por la utilización de la tarjeta en los comercios, constituye o no una contraprestación por una operación sujeta al IGIC que realiza la entidad.

A la vista de los datos expuestos, esta Dirección General entiende que la entidad

no realiza ninguna actividad de intermediación en la comercialización de esas tarjetas de crédito, ni tampoco presta un servicio que pueda entenderse como de promoción o publicidad de esas mismas tarjetas, por lo que –desde el punto de vista de su naturaleza jurídica– nos hallamos ante una donación de las entidades financieras a la consultante, cuyo régimen en el IGIC es idéntico al de las donaciones o subvenciones que se examinará a continuación.

– Donaciones y subvenciones

Por último, la entidad consultante plantea el problema de las donaciones económicas de particulares y empresas, de las donaciones de bienes inmuebles de particulares y de las subvenciones que recibe de las Administraciones Públicas, Fundaciones, Empresas, Asociaciones y Cajas de Ahorro.

No podemos examinar aquí con detenimiento el régimen en el IGIC de las donaciones y subvenciones. Desde la perspectiva que aquí interesa, ha de señalarse que las donaciones pecuniarias y no pecuniarias que recibe la entidad, son en sí mismas una liberalidad, y, por tanto, al no constituir una operación efectuada a título oneroso (artículo 4.1 de la Ley 20/1991) no tienen ninguna incidencia en el Impuesto. Evidentemente, estas donaciones no son ninguna contraprestación de una operación empresarial o profesional de la entidad, por lo que quedan fuera del ámbito de sujeción del IGIC. Ahora bien, si se trata de una donación no pecuniaria en la que exista una vinculación entre el donante y el donatario, en los términos del artículo 23.3 de la Ley 20/1991, y el donante fuese un empre-

sario o profesional y el bien o derecho donado formara parte del patrimonio empresarial o profesional del donante, estaríamos ante una operación sujeta al IGIC de acuerdo con los artículos 4.1 y 9.8º de la Ley 20/1991.

Por su parte, las subvenciones que recibe la entidad de las Administraciones Públicas, Fundaciones, Empresas, Asociaciones o Cajas de Ahorro tampoco se encuentran sujetas al IGIC, salvo que constituyan una subvención vinculada al precio de alguna operación sujeta al Impuesto, en cuyo caso su importe ha de integrarse dentro de la cuantía de la contraprestación. Así lo establece el artículo 22.1.b) de la Ley 20/1991 cuando señala que forman parte de la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicio *“las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto”*. Esto significa que si la entidad recibe, por ejemplo, una subvención de una Administración Pública para abaratar el importe una operación sujeta y no exenta del IGIC, ese importe forma parte de la base imponible y ha de sumarse al precio satisfecho por el cliente de la operación para determinar el importe de la contraprestación, ya que el cliente no sólo consume la parte del precio que paga sino también la que corresponde a la subvención. (Contestación vinculante de fecha 24/07/2009).

B) Localización. Establecimiento permanente

Palabra clave: ventas web

De la actividad de venta de productos, siendo el nexo de comunicación entre la

entidad consultora y los clientes una página web, derivará operaciones de entregas de bienes (consistentes en la *"transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales"* según se define en el artículo 6.1 de la Ley 20/1991), de carácter oneroso, efectuadas por el consultante, que tendrá la consideración de empresario o profesional, y que se realizan en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (los conceptos de actividad empresarial o profesional y de empresario o profesional en el IGIC se definen en el artículo 5, números 1 y 2 de la Ley 20/1991). Por tanto, se cumple el supuesto de hecho previsto en el artículo 4.1 para determinar la sujeción al IGIC de las citadas operaciones. No obstante, dichas entregas de bienes deberán entenderse realizadas, desde el punto de vista espacial, en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto (artículo 3 de la Ley 20/1991), para lo que deberán de analizarse las reglas de localización de las entregas de bienes enumeradas en el artículo 16 de la Ley 20/1991.

Llegado a este punto, conviene aclarar que la circunstancia de que la comercialización de los productos se realice mediante una página web o que se pueda calificar como comercio electrónico en otros ámbitos, no es especialmente relevante para determinar la sujeción al IGIC, al contrario de lo que ocurre con las prestaciones de servicio, para las que hay previstas reglas especiales para la determinación de su localización (concretamente, se trata de los servicios prestados por vía electrónica a que se refiere el artículo 17.2.5º.B) de la Ley 20/1991). En las entregas de bienes, al

tratarse de bienes corporales y existir una puesta a disposición, la aplicación de las reglas de localización resulta más sencilla.

En concreto, como regla general, el artículo 16.1 de la Ley 20/1991 establece que las *"entregas de bienes se entenderán realizadas donde éstos se pongan a disposición del adquirente"*. Si bien en el ámbito del IGIC no se prevé un régimen de ventas a distancia del tipo de los mencionados en el informe del Ministerio de Economía y Hacienda reproducido en el inicio del presente escrito a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido – ni, por otra parte, la legislación del IGIC contempla el supuesto de operaciones intracomunitarias, en coherencia con su exclusión del ámbito de aplicación del régimen común del IVA – no obstante, en el supuesto de ventas de bienes a través de página web (que puede subsumirse dentro de lo que se denomina venta a distancia), por su naturaleza, puede ser de aplicación la regla especial prevista en el número 2, apartado 1º, del citado artículo 16 de la Ley 20/1991, cuyo tenor literal es el siguiente:

"Las entregas de bienes muebles corporales que situados en fábrica, almacén o depósito, deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o transporte, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2º siguiente."

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando al iniciarse la expedición o

transporte, los bienes que hayan de ser objeto de importación estén situados en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por los sucesivos transmitentes se entenderán realizadas en las Islas Canarias”.

En consecuencia, aquellas entregas de bienes realizadas por el consultante derivadas de su comercialización a través de su página web se entenderán realizadas donde éstos se pongan a disposición de sus clientes, por tanto, sujetas al IGIC si dicha puesta a disposición se realiza en las Islas Canarias. Sin perjuicio de dicha regla general, si se trata de bienes corporales situados en las Islas Canarias que sean objeto de transporte fuera de dicho ámbito territorial para la puesta a disposición del adquirente, también se entenderán realizadas en las Islas Canarias, sin perjuicio de la posible exención del IGIC por su carácter de exportaciones de bienes o bien por serle de aplicación la exención prevista para los comerciantes minoristas, sujetos pasivos del IGIC, en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991. Por último, si se trata de bienes que se encuentren situados fuera de las Islas Canarias y sean objeto de transporte hacia dicho territorio para la puesta a disposición del adquirente, la entrega no estará sujeta al IGIC, si bien la entrada de dichos bienes en las Islas Canarias supondrá la sujeción al IGIC por el concepto de importaciones de bienes establecido en el artículo 4.2 de la Ley 20/1991, teniendo en cuenta que el importador deberá ser el

destinatario de los bienes, en su calidad de adquirente, con lo que no existirá entrega interior sujeta al IGIC.

El tipo impositivo del IGIC correspondiente a las entregas o, en su caso, importaciones de bienes, dependerá de la naturaleza de los mismos. (Contestación vinculante de fecha 05/05/2009).

Palabra clave: adquisición derecho

La sociedad mercantil consultante manifiesta ser una empresa que acaba de comenzar la explotación de un campo de golf en Canarias, teniendo su sede en Madrid y con explotaciones de otros campos de golf en la Península y Francia.

Su principal producto es la venta del servicio deportivo, derecho de juego en sus instalaciones del campo de golf, entendiendo que cuando se venda y se presta en sus instalaciones se encuentra sujeto al IGIC pero, respecto al tipo impositivo aplicable, desea que se le confirme si corresponde el tipo reducido del 2 por 100. El cliente compra por un importe determinado una adhesión que le da derecho a jugar en todos los campos de la empresa a un precio determinado. Este producto ofrece a los clientes ventajas de precios preferentes y descuentos especiales cuando practiquen su deporte en los campos de la consultante y en el resto de los campos que su empresa tiene en explotación en España y Francia:

El artículo 17 de la Ley 20/1991 enumera una serie de criterios conforme a los cuales determinar el lugar de realización de

las prestaciones de servicio en el IGIC. En el número 1 del citado artículo se establece una regla general, para, con posterioridad, en el número 2 enumerar una serie de reglas especiales que, de concurrir las circunstancias previstas en las mismas, prevalecen sobre la regla general. En concreto, el número 2, apartado 3º, letra a) presenta el siguiente tenor literal:

"Se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente los siguientes servicios:

a) Los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares, así como los accesorios de los anteriores".

Queda claro, en consecuencia, que exclusivamente se encuentran sujetas al IGIC, desde el punto de vista espacial, las prestaciones de servicio consistentes en la utilización para la práctica del deporte de campos de golf radicados en las Islas Canarias y, en sentido contrario, no sujetas todas aquellas que se efectúen fuera del ámbito territorial de aplicación del IGIC.

Respecto al tipo impositivo aplicable a la operación, el Anexo I, 2, 2º de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo impositivo reducido del IGIC del 2 por 100 a los *"servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exen-*

ción a que se refiere el artículo 10, número 1, apartado 13º de esta Ley". La citada exención se aplica, con carácter subjetivo, a una serie de sujetos pasivos del IGIC, incluidos las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social, ninguno de ellos coincidentes con el consultante, por lo que se desprende que le corresponde aplicar el tipo impositivo reducido del IGIC del 2 por 100 en aquellos supuestos en que se produzca la sujeción al IGIC de las prestaciones de servicios consistentes en la utilización de campos de golf para la práctica del deporte que materialmente se realicen en las Islas Canarias. Igualmente se aplicará dicho tipo reducido en la comercialización de los derechos de adhesión siempre que mantengan su condición de encontrarse directamente relacionados con la práctica del deporte y la educación física, en el presente supuesto, con el acceso a instalaciones deportivas para la práctica del deporte del golf.

(...) Por último, queda por analizar el tratamiento tributario que debe de recibir la venta de los denominados derechos de adhesión. En un principio, podría interpretarse que se trata de pagos anticipados respecto a futuras prestaciones de servicio, no obstante, a juicio de esta Dirección General de Tributos, para ello es necesario que exista un cobro total o parcial del precio de la operación futura, requisito que no se satisface con la adquisición del derecho de adhesión, que si bien tiene una influencia directa en la contraprestación de los servicios deportivos que reciba el cliente cuando se produzca su consumo, ya sea por realizarse descuentos sobre los mismos

o por fijarse precios preferentes, se constituye como una contraprestación diferente y autónoma respecto al hecho imponible de acceso a los distintos campos de golf.

A falta de mayor descripción de las características del derecho de adhesión objeto de consulta, parece desprenderse que se trata de un derecho de acceso a los campos de golf a un precio o con un descuento predeterminado, probablemente con una vigencia temporal determinada y sin un límite de uso respecto a dicho período. En el momento del acceso al campo de golf se producirá el devengo de la prestación de servicios deportivos cuya base imponible será el precio prefijado o el precio con el descuento sobre el precio general para los clientes que acrediten su derecho, pero la cuantía satisfecha por la adquisición del derecho no formará parte de la citada contraprestación, como ocurriría si se le diera el tratamiento de pago anticipado.

Por tanto, en la adquisición de estos derechos de adhesión, prestaciones de servicio a efectos del IGIC, que permiten a sus titulares el acceso a los campos de golf a un precio o con un descuento predeterminado, probablemente con una vigencia temporal determinada y sin un límite de uso respecto a dicho período, no es de aplicación la regla especial mencionada con anterioridad, sino la regla general de localización de las prestaciones de servicio establecida en el artículo 17.1 de la Ley 20/1991, cuyo contenido es el siguiente:

"1.º Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la

sede de la actividad económica de quien los preste.

A los efectos de este Impuesto, se entenderá situada la sede de la actividad económica en el territorio donde el interesado centraliza la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, siempre que, además, carezca de establecimientos permanentes en otros territorios.

2.º Si el sujeto pasivo ejerce su actividad con habitualidad y simultáneamente en las Islas Canarias y en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o bien en Terceros Países, se entenderán prestados los servicios donde radique el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de los mismos. (...)"

En la medida en que la comercialización de los derechos de adhesión se centraliza en la sede de la empresa consultante en Madrid, dichas prestaciones de servicio no se entenderán localizadas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, es decir, no sujetas al IGIC. Por el contrario, si los derechos de adhesión se comercializan en un establecimiento permanente situado en las Islas Canarias, se tratará de una prestación de servicios sujeta al IGIC. (Contestación vinculante de fecha 05/05/2009).

Palabra clave: buzono de folletos

Entre las distintas reglas enumeradas en el artículo 17 de la Ley 20/1991 para determinar el lugar de realización de las

prestaciones de servicio en el IGIC, y dado en carácter prevalente de las reglas especiales sobre la regla general, deben examinarse en primer lugar las diferentes reglas especiales existentes en el número 2 del artículo 17 de la Ley 20/1991 de manera que, si se llega a la conclusión de que ninguna es de aplicación al caso presentado por el consultante, debe aplicarse la regla general. Entre las citadas reglas, el apartado 5º, letra A) del número 2 del artículo 17 de la Ley 20/1991 establece:

"Los servicios que a continuación se relacionan se considerarán prestados donde radique la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente del destinatario de dichos servicios o, en su defecto, en el lugar de su domicilio, salvo cuando dicho destinatario esté domiciliado en un Estado miembro de la Comunidad Europea y no sea empresario o profesional o bien los servicios prestados no estén relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del mismo: (...)

c) Los servicios publicitarios. (...)

La carga de la prueba de la condición del destinatario incumbe al sujeto pasivo que preste el servicio. (...)

3. No obstante lo dispuesto en el número anterior, se considerarán prestados en las Islas Canarias los servicios comprendidos en los apartados 4.º y 5.º de dicho número que tengan por destinatario a un empresario o profesional actuando como tal cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en el citado terri-

torio, siempre que, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se hubiesen entendido prestados en Canarias, la Comunidad Europea, Ceuta o Melilla".

Dado que el consultante manifiesta que el destinatario de su prestación de servicios publicitarios – buzzoneo de folletos – tiene domicilio fiscal en Madrid, se sobreentiende que no tiene establecimiento permanente en las Islas Canarias (así lo afirma su cliente) y que se trata de servicios relacionados con su actividad empresarial o profesional, de la aplicación de la regla especial citada en los apartados anteriores se concluye que los servicios publicitarios no se consideran prestados dentro del ámbito espacial del IGIC, y por tanto, no se encuentran sujetos al mismo.

La factura que debe emitir la sociedad mercantil consultante, en el supuesto de no estar establecida en la Península o Islas Baleares, no deberá contener repercusión ni del IGIC ni del Impuesto sobre el Valor Añadido y debe mencionar expresamente que se invierte la condición de sujeto pasivo en el destinatario del servicio de publicidad, todo ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 6.3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. (Contestación vinculante de fecha 15/05/2009).

Palabra clave: servicios por vía electrónica

Primero.- No se encuentran sujetas al IGIC las siguientes prestaciones de servicio

por vía electrónica prestadas por la consultante a un operador telefónico cuya sede de actividad económica o establecimiento permanente del destinatario del servicio se encuentra radicado fuera del ámbito de aplicación del Impuesto.

- Entretenimiento
- Concursos
- Horóscopos
- Charlas eróticas
- Contactos

Segundo.- Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicio por vía electrónica recibidas por la consultante, establecida en las Islas Canarias, cualquiera que sea el lugar de localización de los prestadores del mismo.

Tercero.- En las prestaciones de servicio por vía electrónica sujetas al IGIC es de aplicación el tipo impositivo general del IGIC del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 01/06/2009).

C) Exenciones en operaciones interiores

Palabra clave: servicios deportivos. Empresa pública

Primero.- En el caso de gestión directa de los servicios deportivos por medio de una sociedad mercantil pública, el servicio no lo realiza nunca la entidad local, sino la sociedad mercantil pública, la cual, a efectos del IGIC, tiene la consideración de empresario o profesional, dado que la sociedad lleva a cabo una ordenación por

cuenta propia de medios de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. De ahí que no pueda aplicarse a este supuesto la no sujeción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, ya que este artículo excluye expresamente de la no sujeción a las operaciones efectuadas por las sociedades mercantiles. Además, tampoco es de aplicación en este caso la exención subjetiva del artículo 10.1.31º de la misma Ley 20/1991, puesto que la exención únicamente se refiere a las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias, nunca a las que realicen las personificaciones instrumentales de estos entes públicos, como son las sociedades mercantiles públicas.

Segundo.- La Administración Tributaria Canaria puede, a efectos del IGIC, reconocer que una sociedad mercantil tiene la consideración de entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social, siempre y cuando la sociedad recoja expresamente en sus Estatutos Sociales que no reparte beneficios entre los socios, que todos los beneficios obtenidos los va a destinar al desarrollo de las actividades exentas y que el órgano de representación de la sociedad no cobre por sus servicios y que carezca de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

Tercero.- El tipo de gravamen reducido del 2 por 100 únicamente es aplicable a aquellas prestaciones de servicio que se

encuentren directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física a personas físicas, cualquiera que sea la entidad o la persona a cuyo cargo se realicen. Si estas prestaciones no se encuentran directamente relacionadas con las actividades deportivas o bien contribuye de una manera indirecta o mediata a su práctica, el tipo aplicable es el general del Impuesto del 5 por 100. En todo caso, los espectáculos deportivos tributan a este tipo general del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 26/05/2009).

Palabra clave: ente público

Las prestaciones de servicio sujetas al IGIC consistentes en la expedición de certificados de conformidad, informes de ensayo, realización de tomas de muestras conforme a un procedimiento normalizado, constatación de estándares de calidad y emisión de informes sobre condiciones de producción preestablecidos en Convenios de Colaboración, que realiza la Dirección Territorial de Comercio en Santa Cruz de Tenerife, y cuya contraprestación tiene la naturaleza de precio público, se encuentran sujetas pero exentas del IGIC en aplicación de la exención prevista en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991, debiendo hacer el consultante mención explícita a tal circunstancia en las facturas que emita, indicando en la misma simplemente que se trata de una operación exenta o bien que se trata de una operación exenta en aplicación de citado artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991. (Contestación vinculante de fecha 24/07/2009).

Palabra clave: venta de locales

Primero.- El contrato de compraventa de varios locales en construcción, formalizado en escritura pública, en el que se hace constar que la entrega se producirá una vez terminada la construcción, y en el que se realicen pagos a cuenta del precio a satisfacer en el momento de la entrega, suponen el devengo del IGIC por los pagos anticipados efectivamente percibidos por el transmitente de acuerdo con el artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991, suponiendo la posterior entrega del inmueble ya construido, formalizada también en escritura pública, la realización del hecho imponible en concepto de entrega de bienes realizada por el promotor de la edificación, y en cuya base imponible se tendrán en cuenta los distintos pagos anticipados devengados con anterioridad.

Segundo.- El contrato privado de compraventa entre la consultante y un tercero, realizado con anterioridad a la finalización de la construcción de los locales que se transmiten y, en consecuencia, sin que todavía los citados locales le sean entregados a la consultante, y en el que se reciben un 10 % del precio en concepto de pago anticipado, en principio, supondrían el devengo del IGIC en los mismos términos que en el apartado Primero anterior, es decir, con ocasión del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Ahora bien, en la medida en que la entrega de los locales por parte de la consultante al tercero supone una segunda entrega a efectos del IGIC, exenta en virtud del artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, igualmente deberán recibir el mismo tratamiento dichos pagos anticipa-

dos, salvo que se ejercite el derecho a la renuncia de la exención por el sujeto pasivo a que se refiere el artículo 10.4 de la Ley 20/1991.

Si en la escritura pública de compraventa de los locales ya construidos se incluye una cláusula suspensiva que condicione la entrega de los locales por la consultante a la formalización de otro contrato de compraventa del adquirente con el promotor en el que se adquiriera otro local en la misma edificación, será el cumplimiento de dicha condición suspensiva el que determine la realización del hecho imponible de la entrega de bienes en el IGIC.

Tercero.- En el supuesto de una rectificación de una cuota impositiva repercutida cuando el importe de la misma hubiese sido determinado incorrectamente, no habiendo transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación, y dado que dicha rectificación determina una minoración de la cuota inicialmente repercutida, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- a) Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
- b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en

que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso. (Contestación vinculante de fecha 05/06/2009).

Palabra clave: actividades de carácter médico o sanitario.

Otra actividad de las principales que realiza la entidad es la concerniente a la rehabilitación física para niños y adultos que tiene concertada con el Servicio Canario de la Salud. Esta actividad –según puntualiza el escrito de consulta- no la presta la entidad en exclusividad al Servicio Canario de Salud; también se lo proporciona a compañías aseguradoras privadas y a particulares.

Ya se ha dicho que el artículo 10.1 de la Ley 20/1991 declara exentas: a) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria (y las relacionadas directamente con las mismas) realizadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados (apartado segundo del artículo 10.1); y b) las prestaciones de asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas o sanitarias (apartado tercero del mismo artículo).

El problema que plantean estas dos exenciones, consiste en determinar si la entidad consultante reúne los requisitos necesarios para que sus servicios de carácter médico o sanitario estén exentos. Con

relación a los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, el artículo 10.1.2º de la Ley 20/1991 exige como condición necesaria – pero no suficiente – para que la prestación esté exenta que el servicio lo realice una entidad de Derecho Público o un establecimiento privado en régimen de precios autorizados. En el caso de asistencia médica o sanitaria, el artículo 10.1.3º de la Ley 20/1991 exige – aunque tampoco constituye un requisito suficiente – que la asistencia la realice un profesional médico o sanitario, definido como tal por nuestro ordenamiento jurídico.

No hace falta insistir en que la entidad consultante –así consta además en el Registro de Centros, Servicios y Establecimientos Sanitarios de Canarias- es un centro autorizado como “servicios sanitarios integrados en una organización no sanitaria”, cuya oferta asistencial comprende la rehabilitación, fisioterapia, logopedia y terapia ocupacional. De ahí que la cuestión, a efectos de la exención del apartado 2 del artículo 10.1 de la Ley 20/1991, se reduzca a determinar si nos hallamos ante un centro sanitario privado en régimen de precios autorizados.

Debe señalarse que el Real Decreto 1277/2003, de 10 de octubre, por el que se establecen las bases generales sobre autorización de centros, servicios y establecimientos sanitarios, lleva a cabo una clasificación de los centros, servicios y establecimientos sanitarios en su Anexo I. En líneas generales, el Anexo divide los centros en los siguientes grupos: 1º) C.1 Hospitales (centros con internamiento);

2º) C.2 Proveedores de asistencia sanitaria sin internamiento, y 3º) C.3 Servicios sanitarios integrados en una organización no sanitaria. Por su parte, el Real Decreto divide los establecimientos sanitarios en oficinas de farmacia, botiquines, ópticas, ortopedias y establecimientos de audioprótesis. En todo caso, debe quedar claro con respecto a esta exención que la cuestión no se plantea tanto si el centro de la entidad consultante es un centro o establecimiento sanitario, sino, concretamente, si el centro actúa en régimen de precios autorizados, que es lo que exige la Ley 20/1991.

En nuestra Comunidad Autónoma, el régimen de precios autorizados (hoy denominados de precios autorizados y comunicados) comienza con ocasión del traspaso de competencias que realiza el Real Decreto 3172/1983, de 9 de noviembre, en materia de intervención de precios (esencialmente las que ejercían los Gobernadores Civiles y las Comisiones Provinciales de Precios). Hoy día, a nivel orgánico, esta competencia la desempeñan las Comisiones Territoriales de Precios de Las Palmas y Santa Cruz de Tenerife.

En la actualidad, el régimen de precios autorizados está regulado por el Real Decreto 2695/1977, de 28 de octubre, sobre normativa en materia de precios, cuyos anexos establecían los precios autorizados a nivel nacional, y, luego, a nivel autonómico. No hace falta precisar que estos anexos han ido actualizándose en los últimos años mediante sucesivas Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda como consecuencia de la liberalización de

la actividad comercial, y, especialmente, con la que se produjo a la entrada en vigor del Acta Única en enero de 1993. Estas actualizaciones han eliminado gran parte de los bienes sometidos al régimen de precios autorizados y han modificado también en parte el régimen sustituyéndolo por el de precios comunicados.

Fijándonos en la sanidad (y dejando a un lado todo lo concerniente a las especialidades farmacéuticas y a los seguros de asistencia sanitaria), hay que tener en cuenta dos Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda: primero, la de 1 de diciembre de 1986, que excluyó las tarifas de las clínicas, sanatorios y hospitales del régimen de precios autorizados de ámbito provincial y las incluyó en el de precios comunicados de ámbito autonómico. Y segundo, la de 23 de diciembre de 1987, que ha limitado el ámbito del anexo 4º -el de los precios comunicados de ámbito autonómico- únicamente a las clínicas, sanatorios y hospitales, limitación que mantiene la Orden de 26 de febrero de 1993.

Si del plano de la regulación administrativa descendemos al IGIC, dos cuestiones se plantean respecto a esta exención: en primer lugar, si los establecimientos en régimen de precios comunicados están exentos del Impuesto; y, en segundo lugar, cuál es el ámbito de los servicios que están exentos por hospitalización y asistencia sanitaria. Analicémoslas separadamente.

- Por lo que respecta a la primera de los "precios autorizados", ha de señalarse que el artículo 10.1.2º de la Ley 20/1991

únicamente hace referencia a los establecimientos en régimen de "precios autorizados". Sin embargo, a nivel reglamentario, el artículo 11.1.12º del Real Decreto 2538/1994 precisa que se entenderán autorizados los precios cuya alteración esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún órgano de la Administración. Por ello esta Dirección General entiende que el régimen de precios autorizados al que se refiere el artículo 10.1.2º de la Ley 20/1991 incluye también los precios comunicados, y que la exención por el servicio de hospitalización y asistencia sanitaria comprende a las entidades o establecimientos privados sometidos al régimen de comunicación de tarifas.

- Cuestión compleja es la del ámbito objetivo de la exención. A juicio de este Centro Directivo, la exención comprende tanto la hospitalización como la asistencia sanitaria externa o ambulatoria, así como las entregas y prestaciones de servicios directamente relacionadas con ellas, como pueden ser los de alimentación y alojamiento de los pacientes, así como el suministro de medicamentos y material sanitario a los mismos para ser consumidos en el propio establecimiento sanitario. El concepto de hospitalización es una noción bastante precisa, que, en opinión de esta Dirección General, alude al ingreso de un paciente en un centro sanitario destinado a una asistencia especializada y continuada en régimen de internamiento (como mínimo una noche), cuya finalidad principal -así lo precisa el Real Decreto 1277/2003-, es el diagnóstico o tratamiento de los enfermos ingresados en éstos, sin perjuicio de que presten atención de forma ambulatoria.

Como puede verse, el ámbito de la exención del artículo 10.1.2º de la Ley 20/1991 abarca únicamente la hospitalización y la asistencia sanitaria, y en consecuencia, hay que entender que los servicios de rehabilitación física para niños y adultos que presta la entidad consultante no están exentos, ya que estos servicios no son de hospitalización o asistencia sanitaria realizado por una entidad en régimen de precios autorizados. No obstante, tal y como se indicará a continuación, estos servicios sí pueden ser considerados como un servicio de profesionales médicos o sanitarios y estar exentos del IGIC por el artículo 10.1.3º de la Ley 20/1991.

A estos efectos, debe puntualizarse que el citado Real Decreto 1277/2003 entiende que la rehabilitación (U.57) constituye una *“unidad asistencial en la que un médico especialista en Medicina física y rehabilitación es responsable de realizar el diagnóstico, evaluación, prevención y tratamiento de la incapacidad encaminándolos a facilitar, mantener o devolver el mayor grado posible al paciente incapacitado, con el fin de integrarlo en su medio habitual”*. Se trata, por tanto, de una actuación médica y sanitaria relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de incapacidades que prestan profesionales médicos o sanitarios, por lo que se cumple el requisito de carácter objetivo que establece el artículo 10.1.3º de la Ley 20/1991 para entender que nos encontramos ante un servicio exento del IGIC prestado por un profesional médico o sanitario.

De ahí que la exención por asistencia médica o sanitaria sea de aplicación tanto

cuando quien presta el servicio es el propio profesional médico o sanitario como cuando -como ocurre en este caso- lo realiza una entidad y con independencia, en uno y en otro caso, de que el destinatario formal de la prestación de servicio - en el sentido de que con quien se formalice la relación- sea el Servicio Canario de la Salud (actuando en régimen de un contrato marco) o compañías aseguradoras o bien directamente el propio paciente. (Contestación vinculante de fecha 24/07/2009).

Palabra clave: cesión uso quirófanos

Primero.- Se encuentra sujeta y no exenta al IGIC la cesión de uso de quirófano a otros profesionales sanitarios, incluso aunque igualmente se preste el servicio de anestesia y aportando auxiliares de enfermería.

Segundo.- Los gastos del servicio de anestesia y de los auxiliares de enfermería se deben incluir en la base imponible de la prestación de servicio de cesión de uso de quirófano. (Contestación vinculante de fecha 14/05/2009).

D) Tipos impositivos

Palabra clave: equipamiento comunitario

Esta Administración Tributaria Canaria mantiene una extensa doctrina en lo que se refiere a la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC en las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de equipamiento comunitario, sistematizando que la

aplicación del beneficio fiscal exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º) Que el contrato de ejecución de obra sea formalizado directamente entre el promotor y el contratista.

2º) Que el contrato de ejecución de obra tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una obra.

3º) Que la obra resultante pueda calificarse como obra de equipamiento comunitario.

Es evidente el cumplimiento del primero de los requisitos mencionados en el supuesto planteado por el consultante, por lo que exclusivamente es necesario analizar si los contratos de ejecución de obra tienen por objeto la construcción o rehabilitación de una obra y, por último, si el resultado material de los contratos de ejecución de obra que constituye cada lote pueden calificarse como obra de equipamiento comunitario a efectos del IGIC.

El segundo requisito se refiere al objeto de la obra, es decir, que consistan en la construcción o rehabilitación de una construcción calificable de equipamiento comunitario a efectos del IGIC, excluyéndose, entre otras, aquellas que consistan en el mantenimiento, conservación, reforma o mejora de construcciones ya existentes. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, en el caso concreto de las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superfi-

cies viales en zonas urbanas, se excluyen también expresamente las obras de rehabilitación así como las de construcción que consistan en una ampliación de la infraestructura preexistente, así como, igualmente, aquellas consistentes en su conservación, mantenimiento, reforma o mejora.

También se ha aclarado por parte de esta Dirección General de Tributos – consulta vinculante número 1047, de 5 de junio de 2006 - que *“no tendrá la consideración de obra de equipamiento comunitario la ejecución de obra de movimiento de tierra y estructura de muros, aunque sea una fase previa a la construcción de superficies viales en zonas urbanas”*.

Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, y respecto a la calificación de la operación en el ámbito del IGIC, el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, al referirse a *“las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales”*, sujetas a tipo cero, no hace distinción entre el tipo de operaciones a que se refiere, por tanto, en un principio, afectará a las ejecuciones de obra tanto sean consideradas como entrega de bienes o como prestación de servicios.

En el supuesto concreto planteado por la sociedad mercantil consultante, el objeto de la ejecución de obra no es la construcción o rehabilitación de un bien inmueble que permita ser identificado como de equipamiento comunitario, es decir, una obra completa, sino una ejecución de dos obras parciales. Por tanto, no se trata de una ejecución de obra de construcción o rehabilitación, es decir, de una obra completa, sino

de varias obras de carácter parcial, en concreto dos lotes, lote 2, que comprende la ejecución de la carpintería de madera, acero, aluminio y vidrio, y del lote 3, que comprende los trabajos de albañilería, cubiertas, impermeabilización y aislamiento, pavimentación, alicatados, etc., con independencia de que otros adjudicatarios tengan encomendado el resto de ejecuciones de obra que se incluyen en el proyecto.

En un principio, el artículo 74.3 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público - que conforme al ámbito subjetivo a que se refiere su artículo 3.1.a) es aplicable a las entidades locales - al referirse al objeto de los contratos, establece que *"cuando el objeto del contrato admita fraccionamiento y así se justifique debidamente en el expediente, podrá preverse la realización independiente de cada una de sus partes mediante su división en lotes, siempre que éstos sean susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y constituyan una unidad funcional, o así lo exija la naturaleza del objeto. Asimismo podrán contratarse separadamente prestaciones diferenciadas dirigidas a integrarse en una obra, tal y como ésta es definida en el artículo 6, cuando dichas prestaciones gocen de una sustantividad propia que permita una ejecución separada, por tener que ser realizadas por empresas que cuenten con una determinada habilitación"*. Pues bien, si la ejecución de obra correspondiente a uno de los lotes en que se fracciona un contrato es susceptible de utilización o aprovechamiento separado y constituye una unidad funcional, y dicha unidad puede ser considerada

como de equipamiento comunitario, será aplicable el tipo cero del IGIC en la misma, con independencia del tratamiento tributario que reciban el resto de los lotes en que se fracciona el contrato, todo ello en la medida en que el tipo cero del IGIC se repercute sobre operaciones individualmente consideradas. Este criterio se ha recogido en la consulta tributaria vinculante, número 1225, de 20 de octubre de 2008, en la que se ha manifestado lo siguiente:

"Es de aplicación del tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en las ejecuciones de obra de construcción de un Edificio de Formación y Congresos objeto de un contrato formalizado directamente entre un Cabildo Insular y el adjudicatario, ejecutado en dos fases susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y que constituyen independientemente una unidad funcional, clasificada como obra de primera establecimiento en los términos a que se refiere el artículo 106.1.a) de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, por tratarse de una obra de construcción de un edificio demanial.

Por el contrario, no se aplicará el citado tipo impositivo cero del IGIC en las ejecuciones de obra posteriores a la recepción, de la recepción parcial, ocupación efectiva o puesta en servicio de la obra de primera construcción del citado Edificio de Formación y Congresos, tales como las que consistan en la adaptación posterior al Código Técnico de Edificación, ajardinado, equipamiento del edificio, accesos, etc."

Es evidente que las ejecuciones de obra correspondientes al lote 2, ejecución de la carpintería de madera, acero, aluminio y vidrio y, lote 3, que comprende los trabajos de albañilería, cubiertas, impermeabilización y aislamiento, pavimentación, alicatados, etcétera, no son susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y tampoco constituyen independientemente una unidad funcional, clasificada como obra de primera establecimiento en los términos a que se refiere el artículo 106.1.a) de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, por tanto, ni se trata de una ejecución de obra de construcción o rehabilitación, ni su resultado material puede considerarse como una equipamiento comunitario en los términos previstos en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. (Contestación vinculante de fecha 31/07/2009).

Palabra clave: ejecuciones de obra y Anexo IV

El Anexo VI de la Ley 20/1991 establece la aplicación de ciertos tipos impositivos del IGIC (tipo cero y tipo reducido) cuya entrega o importación, simultáneamente, se encuentre sujeta y no exenta de AIEM, y ello sólo respecto a bienes incluidos en determinadas partidas arancelarias. En concreto, en las importaciones de bienes incluidos en la partida arancelaria 6802 es de aplicación el tipo impositivo del 5 por 100 del AIEM (al tratarse de un bien incluido en el Anexo IV de la Ley 20/1991) y el tipo cero del IGIC en aplicación del Anexo VI. Idéntica consideración tributaria tendría el supuesto de entregas de bienes sujetas y no exentas de AIEM de bienes

muebles corporales incluidos en la partida arancelaria 6802, en las que el tipo impositivo del IGIC aplicable también sería el tipo cero. No obstante, en las operaciones que tengan la consideración de prestaciones de servicio en el IGIC en ningún caso es posible aplicar los tipos impositivos enumerados en el Anexo VI de la Ley 20/1991 y ello por dos razones fundamentales e intrínsecamente relacionadas, en primer lugar, porque dichos tipos impositivos expresamente son aplicables sólo a importaciones y entregas de bienes, y en segundo lugar, porque es necesario que la misma operación en que se apliquen los tipos del IGIC se encuentren simultáneamente sujetas y no exentas al AIEM, y esta circunstancia es imposible en el caso de prestaciones de servicio, pues como hemos dicho no es posible su sujeción al AIEM.

En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que es de aplicación el tipo impositivo general del IGIC del 5 por 100 en las prestaciones de servicio consistentes en ejecuciones de obra sobre piedras naturales (granito, mármol, etc.) en las que se realice el despiece y acabado de la piedra a solicitud del cliente, con independencia de que en la importación de los materiales utilizados por el consultante se haya producido la sujeción al AIEM por tratarse de bienes incluidos en la partida arancelaria 6802 del Anexo IV de la Ley 20/1991. (Contestación vinculante de fecha 29/06/2009).

E) Deducción y devolución

Palabra clave: caducidad deducción

El plazo de caducidad previsto en el artículo 33.3 de la Ley 20/1991 comienza el día del devengo de la cuota de IGIC y finaliza a los cuatro años a contar desde dicho instante. De esta forma, si la cuota deducible se devengó el día 20 de junio de 2005 el plazo de caducidad finalizó el día 20 de junio del año 2009, por lo que la última autoliquidación en que puede ser objeto de deducción de deducción la cuota devengada y soportada en la adquisición de un bien será la correspondiente al segundo trimestre del año 2009, que debe presentarse del día 1 al 20 de julio de 2009. La presentación fuera de plazo de esta autoliquidación, supondrá que ha caducado el derecho a la deducción de la cuota devengada el día 20 de junio de 2005.

Con carácter general, y conforme a lo dispuesto en el artículo 33.3 de la Ley 20/1991, el derecho a la deducción de las cuotas de IGIC debe ser realizado materialmente (ejercitar) por lo que en el supuesto que habiéndose presentado la última autoliquidación en el que puede ejercitarse el derecho a la deducción de una cuota devengada y soportada y no se ha deducido ésta, cabe la posibilidad de presentar una solicitud de rectificación de dicha autoliquidación, conforme a lo previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre y cuando se presente la solicitud en el plazo de presentación de la última autoliquidación, puesto que en caso contrario ha caducado el derecho a ejercitar la deducción. (Contestación vinculante de fecha 10/07/2009).

Palabra clave: devolución mensual

Primero.- Las solicitudes de inclusión en el Registro de Devolución Mensual han de presentarse, como regla general, en el mes de octubre. Si bien el Reglamento de gestión del IGIC permite que el obligado tributario solicite la inscripción en el Registro de Devolución Mensual en los plazos de presentación de las autoliquidaciones periódicas que esté obligado a practicar. De ahí que un sujeto pasivo que tenga la obligación de presentar trimestralmente las autoliquidaciones del Impuesto, la solicitud de inscripción en el Registro de devolución mensual puede hacerla, con carácter general, en el mes de octubre, y también, en el mes de enero, y en los períodos que van del 1 al 20 de abril y del 1 al 20 de julio.

Segundo.- Los efectos de la inscripción en el Registro de Devolución Mensual para una solicitud que se ha presentado no en octubre, sino en los plazos de presentación de las autoliquidaciones periódicas, será a partir del día siguiente a aquel en que finalice el período de liquidación de dichas autoliquidaciones.

Tercero.- El derecho a solicitar la devolución al final de cada período de liquidación mensual surge con la resolución de inscripción en el Registro de devolución mensual, la cual tiene carácter constitutivo; por tanto, el comienzo del ejercicio del derecho a solicitar la devolución al final de cada período de liquidación mensual es siempre el primer día del mes natural siguiente al de notificación de la resolución de inscripción. (Contestación vinculante de fecha 11/05/2009).

Palabra clave: actividades diferenciadas

Primero.- Se encuentra sujeta y no exenta al IGIC la cesión de uso de quirófano a otros profesionales sanitarios, incluso aunque igualmente se preste el servicio de anestesia y aportando auxiliares de enfermería.

Segundo.- Los gastos del servicio de anestesia y de los auxiliares de enfermería se deben incluir en la base imponible de la prestación de servicio de cesión de uso de quirófano.

Tercero.- La entidad mercantil consultante realiza dos actividades diferenciadas de la actividad empresarial o profesional: por una parte, la actividad de hospitalización con un porcentaje de deducción cero, lo que equivale a la imposibilidad de deducir las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en esta actividad económica; y, por otra parte, la actividad de cesión de uso de quirófano con un porcentaje de deducción del cien por 100 de las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en esta actividad económica, siempre y cuando se cumplan los requisitos objetivos, temporales y documentales para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas.

Las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en

común en las dos actividades diferenciadas, se deducirán aplicando la regla de la prorrata general. En el numerador de la fracción se computará el importe total de la prestación de servicio de cesión de uso del quirófano y en el denominador el importe total del conjunto de las actividades económicas que desarrolla la sociedad mercantil consultante, es decir las prestaciones de servicios de hospitalización y los servicios de cesión de uso de quirófano.

Cuarto.- A los efectos del régimen de deducción, en ningún caso la actividad de cesión de uso de quirófano a otros empresarios sanitarios puede catalogarse de accesoria a la actividad de hospitalización que presta la entidad mercantil consultante, puesto que aquélla no contribuye a la realización de ésta. La actividad de cesión de uso de quirófano contribuye a la realización de la actividad sanitaria de los profesionales arrendatarios del quirófano. (Contestación vinculante de fecha 14/05/2009).

II. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Adquisición de bienes de inversión (artículo 25)

Palabra clave: vehículos

El artículo 25 de la Ley 19/1994, el número 4, letra g) presenta el siguiente tenor literal:

"Sólo podrán acogerse a las exenciones previstas en el presente artículo los

elementos de transporte que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, siempre que sus modelos de serie o los vehículos individualmente hubieran sido debidamente homologados por la Administración tributaria canaria y siempre que no se destinen a la prestación de servicios de transporte a terceros”.

Esta Dirección General de Tributos, mediante Resolución de 13 de junio de 2007, relativa a los vehículos homologados por la Administración Tributaria Canaria a que se refiere el artículo 25.4.g) de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOC núm. 128, de 27 de junio de 2007), ha establecido lo siguiente:

“Único.- A los efectos del cumplimiento del requisito de homologación a que se refiere la letra g, apartado 4, del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se considerarán homologados los vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica que hayan sido homologados por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a los efectos de la aplicación del artículo 65.1.a).3º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, cuya relación permanentemente actualizada se encuentra disponible a efectos informativos en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”.

Es evidente que los vehículos de turismo objeto de consulta no reúnen los requisitos para su homologación en los términos expresados con anterioridad, ni se encuentran incluidos en el citado listado disponible, a efectos informativos, en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por último, el artículo 25.5 de la Ley 19/1994 establece en el IGIC, como requisito formal, la entrega al transmitente o cedente de una declaración en la que identifique los bienes de inversión o elementos del inmovilizado inmaterial y manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en la exención, en especial su condición de sujeto pasivo sin derecho a la deducción total del IGIC soportado. No obstante, la entrega de la citada declaración en un supuesto de manifiesta improcedencia en la aplicación del citado beneficio fiscal, como es el propuesto por el consultante en la adquisición de un vehículo de turismo, no puede suponer la exención del IGIC en su adquisición.

(...) En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que no es de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en las adquisiciones o importaciones de vehículos de turismo, incluidos los siguientes: Mercedes Benz, modelo CLK 320K; Mercedes Benz, modelo CLK 200. (Contestación vinculante de fecha 13/05/2009).

**CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE
TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA RELATIVAS A LOS
BENEFICIOS FISCALES DEL REF QUE AFECTAN AL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES, AL IRPF Y AL IRNR
(De mayo a agosto de 2009)**

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

**I. RESERVA PARA INVERSIONES EN
CANARIAS**

RIC VIGENTE A PARTIR DE 1/1/2007

Materialización de la RIC

Activos aptos

Consulta V1538-09 de 25/06/2009

La entidad consultante es una sociedad limitada domiciliada en Canarias que tiene por objeto la compra, venta, promoción, construcción y explotación de toda clase de fincas rústicas y urbanas y toda clase de inmuebles. Se plantea si serían aptos para materializar la RIC la adquisición de **terrenos rústicos para destinarlos a almacenaje de la maquinaria de su actividad de construcción.**

La contestación a la consulta planteada se remite a lo dispuesto en el apartado 12 del artículo 27 de la ley 19/1994 que exige, tratándose de activos usados y de

suelo, que éstos no se hayan beneficiado con anterioridad de la RIC ni de las deducciones reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, ni de la deducción por inversiones prevista en el artículo 94 de la ley 20/1991.

En el caso de que se cumpla la condición del citado apartado 12, sigue diciendo la consulta, tanto la letra A como la C del apartado 4, exigen que el suelo se afecte alternativamente a la promoción de viviendas protegidas y sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora, al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE o a las zonas comerciales y a las actividades turísticas cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive.

En el caso objeto de consulta, los terrenos rústicos que van a ser adquiridos

van a afectarse a la actividad de construcción, actividad que se encuadra en la división 5 de la sección primera de las tarifas del IAE, y no a ninguna de las actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la misma sección; consiguientemente la adquisición de suelo no es apta para la materialización de la RIC ya que no se afecta a ninguno de los supuestos relacionados.

Consulta V1561-09 de 30/06/2009

El consultante es una persona física residente que ejerce la actividad profesional de notario en Canarias y desarrolla su actividad en un inmueble que arrienda desde hace varios años a una sociedad limitada unipersonal de la que el propio consultante es su único socio.

El consultante tiene intención de **comprar dicho inmueble a la sociedad y de continuar ejerciendo en el mismo la actividad de notario** por lo que plantea si tal adquisición (sólo por la parte imputable a la construcción) sería apta a los efectos de materializar la RIC, teniendo en cuenta que la citada sociedad no se acogió a dicho beneficio fiscal por la adquisición de este inmueble.

La contestación a la consulta planteada se realiza según la redacción del artículo 27 vigente a partir de 1/1/2007, cuyo apartado 15 permite que las personas físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, puedan aplicar el régimen de la RIC regulado en dicho precepto.

Pues bien, partiendo de dicho supuesto y una vez analizado el apartado 4 del artículo 27 en su nueva redacción, la DGT concluye que la inversión planteada puede encuadrarse en la letra C, ya que se trata de la adquisición de un elemento patrimonial del activo fijo material que no puede ser considerada como inversión inicial. Asimismo, dado que, el suelo no parece afectarse a las finalidades indicadas en la citada letra C (promoción de viviendas protegidas y sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora, al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE o a las zonas comerciales y a las actividades turísticas cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive), no se incluirá el mismo en el importe de la materialización.

Requisitos en el caso de arrendamiento

Consulta V1541-09 de 25/06/2009

Se plantea por parte de la consultante **si las condiciones previstas en los párrafos tercero y cuarto del apartado 8 del artículo 27** de la ley 19/1994 para los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos, **se refieren solamente a la materialización de la reserva para inversiones en Canarias, o si también afectan a su dotación** y al derecho de reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

El texto de la contestación afirma que el apartado 1 del artículo 27, cuando regula las limitaciones a determinadas entidades en cuanto a su derecho a la reducción en la base imponible por dotación a la RIC, no hace referencia expresa a los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento, tan solo a los sujetos pasivos que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros o la prestación de servicios a entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades.

Por otro lado, se sigue razonando en la consulta, el apartado 2 del artículo 27 es claro al establecer que la reducción se aplicará a las dotaciones que en cada periodo impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento del beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias, considerándose beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidas las actividades económicas de arrendamiento, remitiéndose a los requisitos establecidos en el art. 27.2 de la ley 35/2006 de IRPF para saber cuándo la actividad de arrendamiento de inmuebles tendrá la calificación de actividad económica.

A continuación, la consulta afirma textualmente: *"Una vez expuestos los requisitos y condiciones para la dotación de la RIC previstos en los apartados 1 y 2, los demás requisitos se refieren a la indisponibilidad de la reserva (apartado 3), materialización de la RIC (apartados 4, 5, 6 y 7), perma-*

nencia de los activos en que se haya materializado la RIC (apartado 8) etc."

Seguidamente se analiza el apartado 8 del artículo 27 cuyo párrafo primero establece la obligación de que los activos en que se haya materializado la reserva permanezcan en funcionamiento en la empresa del adquirente durante un mínimo de cinco años sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, si bien los párrafos tercero y cuarto excepcionan la prohibición del arrendamiento o cesión a terceros para su uso, siempre que:

- se trate de sujetos pasivos que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento;
- que no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 16.3 TRLIS;
- que no sean los referidos activos objeto de arrendamiento financiero;
- y que en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, además de las citadas condiciones, el sujeto pasivo tenga la consideración de empresa turística, se trate del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora o de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales, o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive.

De la consulta transcrita se deduce que la Dirección General de Tributos interpreta que los requisitos y limitaciones en el arrendamiento establecidos por los párrafos tercero y cuarto del apartado 8 del artículo 27 afectan sólo a la materialización de la RIC, no a su dotación.

En sentido contrario y referido al requisito de la falta de vinculación con los arrendatarios se manifestó el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 29/01/2009 en reclamación nº 00/2887/2007, incluida en el número anterior de la revista, si bien la citada Resolución se refería a la redacción anterior a 1 de enero de 2007 del art. 27 de la ley 19/1994, que regulaba el citado requisito en el apartado 5 del artículo 27 y no en el 8 como ocurre con su redacción actual.

RIC VIGENTE ANTES DE 1/1/2007

Mantenimiento de los activos

Incumplimiento en caso de reversión por extinción de contrato de concesión administrativa

Consulta V1505-09 de 22/06/2009

Al consultante se le adjudicó en 1975 la concesión del servicio municipal de recogida de basuras, limpieza viaria y mantenimiento de jardines de Adeje en Tenerife. **En 2005 el Ayuntamiento de dicha localidad acordó extinguir el contrato de concesión por cumplimiento procediendo a la correspondiente recepción y liquidación.** Diversas cuestiones judicia-

les y extrajudiciales que traían causa de tal contrato fueron dadas por terminadas por ambas partes en febrero de 2006 acordándose el abono de 6.010.121 euros por parte del Ayuntamiento de Adeje a favor del consultante en concepto de indemnización. En junio de 2006 se firmó acta de reversión y se entregó al Ayuntamiento el inmovilizado afecto a la actividad objeto de concesión. Parte de este inmovilizado había sido adquirido para materializar las dotaciones a la RIC.

La pregunta que se plantea en la citada consulta en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias es si puede entenderse cumplido el artículo 27.5 de la ley 19/94 (referido al mantenimiento de los activos afectos a la RIC), en la medida en que ha sido la Administración la que, haciendo uso de su potestad, ha adquirido los elementos adscritos a un servicio público.

La Dirección General de Tributos en contestación a dicha cuestión, afirma que del escrito de consulta no se deriva con claridad la causa de extinción de la concesión, distinguiendo dos supuestos:

1. Caso de que la extinción del contrato se deba al cumplimiento del mismo, en virtud de lo acordado por las partes y no a causas ajenas a la voluntad del concesionario, es decir, del consultante. En ese caso, se entenderá, según la DGT, incumplido el plazo de mantenimiento de cinco años de la inversión establecido en el art. 27.5 de la ley 19/94, sin que pueda entenderse que los elementos objeto de rever-

sión han permanecido en la empresa hasta el final de su vida útil puesto que ésta no se ve alterada por la rescisión del contrato administrativo.

2. Caso de que la extinción del contrato se hubiera debido a motivos ajenos al propio consultante, como podría ocurrir en caso de resolución anticipada del contrato de concesión de manera unilateral por el Ayuntamiento concedente. En ese caso se afirma que podría considerarse que, siguiendo el criterio mantenido por la DGT en consulta V0022-01, aún no habiendo finalizado la vida útil de los activos, la extinción anticipada del contrato y la obligada reversión a la entidad concedente hacen obligada la sustitución de tales activos por otros que, cumpliendo una función análoga, se adapten mejor a las nuevas circunstancias. Por tanto, en tal supuesto, se consideraría cumplido el requisito de mantenimiento exigido en el apartado 5 del mencionado precepto siempre que el importe obtenido en la enajenación de los activos fijos en los que se materializó la RIC, es decir, la parte proporcional de la indemnización percibida (6.010.121€) que corresponda a los elementos objeto de reversión en los que se materializó la RIC, se reinvierta de forma inmediata en el mismo periodo impositivo en la adquisición de otros activos fijos que los sustituyan y que reúnan los requisitos exigidos para la materialización de la reserva, manteniéndose hasta completar el plazo de mantenimiento de la inversión.

II. BONIFICACION POR PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES EN CANARIAS

Consulta V1731-09 de 22/07/09

La entidad consultante es una sociedad limitada establecida en Canarias que se dedica en este territorio a la actividad de **manipulación, elaboración y fabricación de toda clase de productos del mar frescos o congelados.**

Respecto de los productos frescos, una vez recibidas las capturas, éstas se transportan en furgones con cámara isotérmica para su mejor conservación al almacén donde están ubicados los frigoríficos. Se clasifica, se refresca y limpia, y se empaquetan en bandejas o cajas para su venta.

Respecto a los congelados, una vez en las instalaciones, se procede al cuarteado o despiezado, glaseado, fileteado y corte en piezas para venta a clientes previo empaquetado en bandejas o bolsas envasadas al vacío y empaquetado en cajas.

Se pregunta si la elaboración de los productos mencionados puede considerarse como producción de bienes corporales a los efectos de la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 26 de la ley 19/94.

La DGT afirma, como ha hecho ya en numerosas consultas, que es condición para gozar de la bonificación el que la entidad realice una actividad industrial que suponga la realización de una actividad transformadora por la que, a través de un proceso de transformación, partiendo de materias primas se elabore un producto de

características diferentes al de aquéllas materias, no sólo en cuanto a su forma sino también respecto de sus aplicaciones técnicas.

En el caso de consulta, respecto de los productos frescos, de los datos aportados en la consulta no puede apreciarse si la entidad consultante realiza una actividad pesquera en los términos establecidos en el artículo 26.1 de la ley 19/94, por lo que se presume que no realiza tal actividad, en cuyo caso no se aprecia la realización de actividad transformadora alguna, aún cuando sean objeto de manipulación en el archipiélago (clasificación, limpieza y conservación), ya que es criterio administrativo exigido para la aplicación de la bonificación de los rendimientos derivados de la

venta de bienes corporales producidos en Canarias la realización por el sujeto pasivo de dicha actividad de transformación.

En cambio, respecto de los productos del mar congelados, sí se aprecia la actividad de transformación exigida (cuarteado o despiezado, glaseado, fileteado y corte de piezas) obteniéndose una serie de bienes corporales (filetes y demás piezas) diferentes de la materia prima originaria.

En consecuencia, sólo la cuota tributaria correspondiente a los rendimientos de las actividades de los productos del mar congelados, en la medida que respondan a la actividad de transformación exigida, podrá bonificarse de acuerdo con lo establecido en el art. 26 de la ley 19/94.

**RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL
ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS
(TEARC) RELATIVAS A LOS TRIBUTOS CUYA GESTIÓN
CORRESPONDE A LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA CANARIA (ATC)
(De mayo a agosto de 2009)**

MARÍA ELENA SÁNCHEZ CORRALES

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,
escala de Administradores Financieros y Tributarios

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

**1) Procedimiento de revisión en vía
administrativa. Reclamaciones eco-
nómico-administrativas**

– *Alcance de la revisión. Falta de prueba ante el órgano gestor. Funciones revisoras de los Tribunales económico-administrativos* (R. de 29/05/09 -nº 38/00943/ 2007, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

del coste de la obra nueva. Comprobación de valores. Dictamen de los peritos de la Administración. Informe pericial firmado por arquitecto técnico. Idoneidad del perito: no es necesario el examen de la contabilidad de la empresa. Motivación insuficiente (R. de 29/05/2009 -nº 38/00942/ 2007, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

2) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

a) Impuesto sobre Sucesiones (IS)

– *Procedimiento de gestión. Comprobación de valores. Interrupción durante un período superior a seis meses. Aplicación del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril: procedente. Eficacia interruptiva de la prescripción inexistente. Prescripción* (R. de 29/05/2009 -nº 38/02222/2008).

II. TRIBUTOS CEDIDOS

1) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

a) Actos Jurídicos Documentados (AJD)

– *Documento notarial de declaración de obra nueva. Base imponible: valor real*

b) Impuesto sobre Donaciones (ID)

– Hecho Imponible. Donación inmobiliaria formalizada en documento privado. Inexistencia. Forma. Necesidad de escritura pública: carácter constitutivo (R. de 29/05/2009 -nº 38/00001/2008).

no se ha formalizado directamente entre una Administración Pública y la mercantil contratista. Artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 (R. de 2/07/09 -nº 38/967/2008 y desglosadas 38/3500/08 y 38/3501/08-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

III. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

1) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

– Tipo impositivo. Ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario. Artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. Ámbito de aplicación: Exclusión de: a) ejecuciones de obras de urbanización de determinada Unidad de Actuación concertadas entre la entidad reclamante -como contratista-, y otras dos sociedades mercantiles -como promotor-; y b) ejecuciones de obras de acondicionamiento de caminos, arcenes y drenaje de carreteras, así como de ampliación y mejora de calles, acerado y alumbrado. Aplicación del tipo cero improcedente. Infracciones y sanciones. Culpabilidad. Sanción procedente (R. de 29/07/09 -nº 38/2349/2008 y acumulada 38/2350/2008-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

– Tipo impositivo. Ejecuciones de obras realizadas por una entidad mercantil a una Junta de Compensación de una entidad urbanística actuante: aplicación del tipo cero improcedente: El contrato que está en la base de la ejecución de las obras

– Tipo Impositivo. Importación de bolsas plásticas impresas: bolsas transparentes fabricadas en polietileno de alta densidad. Aplicación del tipo reducido -2%- del IGIC: ex artículo 27.1.2º de la Ley 20/1991, en relación con lo previsto en el Anexo I de la misma Ley: productos derivados de la industria de transformación de materias plásticas -Grupo 482 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas ex Decreto Legislativo 1175/1990- (R. de 02/07/09 -nº 38/968/2008-).

IV. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL REGIMEN ECONOMICO FISCAL DE CANARIAS QUE AFECTAN AL IGIC Y AL ITPAJD (exención prevista en el artículo 25)

a) Adquisición -el 14 de noviembre de 2003- de un local por una sociedad -constituida como sucursal de otra con domicilio social y fiscal en Madrid-, para ubicar en el mismo su domicilio social, sin que se haya realizado por la misma a través de dicho local actividad empresarial alguna. Dicho local fue arrendado desde el mismo día de su adquisición a otra entidad mercantil que sigue -al menos a fecha 18 de diciembre de

2006, es decir, transcurridos más de tres años desde su adquisición-, ejerciendo su actividad en el mismo. No se reconoce por el Tribunal el derecho a la exención: incumplimiento por la adquirente del requisito de mantenimiento de un establecimiento permanente en Canarias (R. de 29/05/2009 -nº 38/00902/2007 y desglosada 38/03315/2007-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

b) *Adquisición -el 25 de noviembre de 2003- por una sociedad limitada de parte de una concesión administrativa que recaer sobre determinadas fincas -plazas de garaje de un edificio-, que la integran para su explotación. No se reconoce por el Tribunal el derecho a la exención: la naturaleza intangible y no corporal de la concesión administrativa la invalida para ser considerada como bien de inversión a los efectos de gozar de la exención prevista en el artículo 25 (R. de 19/05/2009 -nº 35/03831/2008).*

c) *Adquisición el 24 de marzo de 2004 de una vivienda que no se acredita que su destino sea diferente a su naturaleza propia de vivienda. No se reconoce por el Tribunal el derecho a la exención: Falta de prueba (R. de 29/05/09 -nº 35/03349/ 2008-).*

d) *Adquisición el 10 de abril de 2002 de un terreno destinado a uso turístico - construcción de un hotel-. No se reconoce por el Tribunal el derecho a la exención: Falta de prueba ante el órgano gestor. Funciones del Tribunal: esencialmente revisoras de los actos tributarios (R. de 29/05/09 -nº 38/00943/2007-).*

e) *Operaciones societarias. Ampliación de capital según escritura pública formalizada ante Notario el día 7 de julio de 2003. Se reconoce por el Tribunal el derecho a la exención: la adquisición de los bienes de inversión a la que se debe destinar el capital ampliado debe efectuarse dentro del plazo máximo de tres años desde el otorgamiento de la escritura pública de ampliación de capital y no de forma inmediata (R. de 10/07/09-nº 38/02835/2007-).*

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

1) Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas

a) Alcance de la revisión. Falta de prueba ante el órgano gestor. Funciones revisoras de los Tribunales económico-administrativos. El supuesto de hecho planteado ante el TEARC fue el siguiente. La reclamante no atendió el requerimiento notificado por la Administración al objeto de que aportara en el curso de un procedimiento de comprobación limitada, la documentación que considerara pertinente para acreditar su derecho a la exención al ITPAJD, modalidad TPO - prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio-, a la que se había acogido en relación con la adquisición -el 10 de abril de 2002-, de un terreno destinado a uso turístico (construcción de un hotel). Tampoco presentó alegación ni justificación alguna en el trámite de audiencia concedido al efecto con la notificación de la propuesta de liquidación; de ahí, que la Oficina Gestora notificara a dicha reclaman-

te resolución expresa que puso fin al procedimiento de comprobación limitada de referencia, girando la liquidación provisional correspondiente por aquel Impuesto -al no haberse acreditado por la adquirente el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 25 de la Ley 19/1994 en relación con el artículo 25.2 de la Ley 40/1998-. Sometida dicha liquidación a revisión del Tribunal -al que se aporta extensa documentación, con la que se pretende probar que se reúnen los requisitos legalmente exigidos para disfrutar de la exención en su día invocada-, se corrobora por el mismo el criterio sustentado por la Oficina Gestora en el sentido de considerar que para verificar el derecho a la exención, resulta indudable que correspondía a la reclamante la carga de probar el cumplimiento de los requisitos para disfrutar de aquél.

Señala el TEARC que, pesando sobre la reclamante la carga de la prueba de su derecho a la exención en el procedimiento de aplicación de los tributos, se desentendió de forma absoluta de tal obligación impidiendo de este modo que la Administración Tributaria cumpliera con las funciones de comprobación que le reconoce el artículo 115.1 de la Ley General Tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas tributarias. Ante la ausencia de prueba alguna que acreditara el derecho del sujeto pasivo, la Oficina Gestora -obligada a resolver expresamente todas las cuestiones planteadas en el procedimiento de comprobación iniciado por virtud del artículo 103.1 de la LGT- no podía sino denegar la exención, como efectivamente hizo. Además, afirma el Tribunal,

que no puede prosperar la pretensión de la reclamante de que dicho órgano, cuyas funciones son esencialmente revisoras de los actos tributarios, se convierta en instructor de los propios procedimientos de aplicación de los tributos, y entre a conocer de las alegaciones, documentos y justificantes -concernientes a la acreditación de la exención- que pudiendo haber sido aportados al órgano administrativo para ello no lo fueron. Tal actitud, dice el Tribunal, significaría además sustraer a tal órgano las competencias que en materia de comprobación tributaria le reconoce la Ley. Cosa distinta sería que hubiera existido imposibilidad material de aportación de tales pruebas en el seno del procedimiento instruido por el órgano gestor, circunstancia que -señala el Tribunal- no ha sido acreditada en modo alguno por la interesada **(Resolución de 29 de mayo de 2009 - nº 38/00943/2007).**

II. TRIBUTOS CEDIDOS

1) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

a) *Actos Jurídicos Documentados (AJD)*

– **Actos Jurídicos Documentados (AJD). Documento notarial de declaración de obra nueva en construcción. Base imponible: valor real del coste de la obra nueva. Comprobación de valores. Dictamen de los peritos de la Administración. Informe pericial firmado por arquitecto técnico. Idoneidad del perito: no es necesario per-**

tenecer a la Inspección de Tributos ni el examen de la contabilidad de la empresa. Motivación insuficiente. No acoge el Tribunal la pretensión de la entidad reclamante acerca de considerar que la obra a ejecutar tiene desde el punto de vista contable y mercantil la naturaleza de "existencias", por lo que debe valorarse al coste de producción. El TEARC, tras recoger en su resolución la doctrina del Tribunal Económico Central (Resolución de 5 de junio de 1991), acerca de que la valoración -tanto si se liquida la escritura de declaración de obra nueva en construcción, como la ulterior acta notarial de terminación de la obra- debe referirse a la totalidad del edificio, y no a la parte construida, afirma en su resolución que la base imponible en la declaración de obra nueva no es el coste real de la obra, lo que realmente costó, sino el valor real de dicho coste, magnitudes que -precisa- pueden no ser coincidentes.

El Tribunal recuerda que la declaración de obra nueva constituye un acto jurídico unilateral por el cual el propietario del terreno declara mediante escritura pública el hecho físico de la construcción de un edificio para constatar su legítima propiedad y habilitar de este modo un título jurídico idóneo para su incorporación al Registro de la Propiedad. Por consiguiente, concluye, no supone en absoluto una transmisión de bienes que esté sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales cuya base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda (art. 10 del Texto Refundido), sino que tal declaración de obra nueva está sujeta a la cuota gradual

del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados cuya base imponible está constituida por valor real de coste de la obra nueva que se declare (artículo 70.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo), de donde se desprende que la base imponible coincide con el valor real de lo construido que, efectivamente, puede ser distinto del coste contable o del presupuesto de ejecución material.

No acoge tampoco el Tribunal la pretensión de la entidad reclamante acerca de considerar "no idóneo" el perito que firma el informe de valoración tanto por no pertenecer a la Inspección de Tributos, como por no estar cualificado para examinar la contabilidad. Insiste el TEAR acerca de que la base imponible está constituida por el valor real del coste de la obra -no por el coste real de la obra-; por lo que -al no ser necesario examinar o discernir la contabilidad de la empresa-, es plenamente idóneo como perito un arquitecto técnico - firman- te del informe en el presente supuesto-.

Por el contrario comparte el Tribunal el criterio de la reclamante respecto a la falta de motivación de la comprobación de valores, lo que determina la anulación de la valoración y, por tanto, los actos basados en ella -entre los que se encuentra la liquidación impugnada-. **(Resolución de 29 de mayo de 2009 -nº 38/00942/2007).**

2) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

a) Impuesto sobre Sucesiones (IS)

– Comprobación de valores. Procedimiento de gestión. Interrupción durante un período superior a seis meses. Aplicación analógica del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril (RGIT): procedente. Eficacia interruptiva de la prescripción inexistente.

Prescripción *(debe observarse que la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT-, ha homogeneizado el actuar administrativo en esta materia. Tras establecer plazos de resolución de los procedimientos tributarios -como plazo supletorio y a falta de norma expresa, el de 6 meses-, y los efectos de su incumplimiento en el apartado 1 del artículo 104, consagra la caducidad en el apartado 4 como forma de terminación de los mismos, señalando en el apartado 5 que la caducidad no producirá por si sola la prescripción de los derechos de la Administración Tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción).* El asunto trae causa en una liquidación girada -previo inicio de un procedimiento de comprobación de valores- por el órgano gestor por el Impuesto sobre Sucesiones en relación con el inventario de bienes dejado por el causante a su fallecimiento -acaecido con fecha 23 de octubre de 2002-. Dicha liquidación fue impugnada en la vía económico administrativa mediante escrito presentado ante el órgano gestor, siendo anulada en sede de dicho órgano gestor por falta de motivación. En consecuencia,

el Tribunal dio por finalizado el procedimiento económico administrativo, archivando las actuaciones (Resolución de 11 de octubre de 2007). Posteriormente, y transcurridos ya más de seis meses desde que se dictó el acuerdo anulatorio por el órgano gestor, éste notificó un nuevo acuerdo de comprobación de valores y propuesta de liquidación (22 de mayo de 2008), y finalizado el trámite de audiencia, practicó nueva liquidación provisional (11 de julio de 2008) que fue notificada al interesado (23 de julio de 2008). Disconforme con la citada liquidación se interpuso la presente reclamación, la cual es íntegramente estimada por el Tribunal, acordando anular la liquidación impugnada y declarando prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria por el concepto de referencia.

El TEARC, tras exponer la doctrina establecida por el Tribunal Supremo (entre otras varias en su sentencia de 11 de julio de 2007, resolviendo el recurso de casación en interés de ley número 53/2005, promovido por el Gobierno de la Comunidad Autónoma de Canarias), acerca de que: *"la regla del antiguo artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril -en cuanto establecía que: "la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones"-,* podía jugar por analogía también en los

procedimientos de los órganos de gestión tributaria”, y agregando el contenido del Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia del mismo Tribunal de 22 de septiembre de 2008 (recaída en el recurso para unificación de doctrina número 1/2004), acerca de que: “en la actualidad, la retroacción de actuaciones está expresamente admitida en el ámbito tributario en el art. 239.3 de la Ley General Tributaria cuando la anulación de las liquidaciones es por cuestiones de forma” y “por otra parte, los artículos 64 a 67 de la Ley 30/92 al permitir que la Administración pueda subsanar, convalidar o convertir los actos anulables, están tolerando la retroacción de actuaciones. No cabe tampoco olvidar que el actual art. 150.5 de la nueva Ley General Tributaria establece que cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo de duración de las actuaciones, o en seis meses si aquel período fuera inferior”, concluye que en este caso, habiendo transcurrido más de seis meses desde la anulación de la primera liquidación hasta que se produjo la nueva actuación del órgano gestor, todas las actuaciones realizadas hasta esa fecha perdieron su virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación por el concepto referido. Tal conclusión lleva al Tribunal a declarar en este caso prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones documentada

en la liquidación impugnada, en tanto que del examen del expediente resultaba que, iniciado el cómputo de dicho plazo el 23 de abril de 2003, el mismo finalizó el 23 de abril de 2007, esto es -al no haber mediado interrupción válida alguna-, con anterioridad a la notificación de la nueva propuesta de liquidación efectuada por la Oficina gestora. **(Resolución de 29 de mayo de 2009 -nº 38/02222/2008).**

b) Impuesto sobre Donaciones (ID)

– **Hecho Imponible. Donación inmobiliaria formalizada en documento privado. Inexistencia. Forma. Necesidad de escritura pública: carácter constitutivo. Fecha de devengo.** El TEARC confirma la liquidación administrativa girada por el referido Impuesto en relación con la donación de dos inmuebles -de padres a hija-, cuya fecha de devengo se sitúa en la fecha en la que se documenta en escritura pública dicha donación (20 de septiembre de 2007), desestimando la pretensión de la reclamante de que la fecha de devengo del tributo debía situarse con anterioridad -1 de agosto de 2002-, al haberse otorgado en esta última fecha -entre padres e hija- un documento privado de “cesión en propiedad” de los dos inmuebles en cuestión.

El Tribunal reproduce al iniciar su línea argumental el texto del artículo 633 del código civil, que dispone: “*Para que sea válida la donación de cosa inmueble ha de hacerse en escritura pública, expresándose en ella individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que daba satisfacer*

el donatario”, para, a continuación, razonar que -al precisar la donación de bienes inmuebles el otorgamiento de escritura pública con carácter constitutivo-, la donación argüida de fecha 1 de agosto de 2.002 de bienes inmuebles, formalizada en documento privado, es inexistente y, en consecuencia, no puede entenderse realizado el hecho imponible en dicho momento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino en la fecha determinada por la Oficina Liquidadora. Para llegar a dicho razonamiento el TEARC anticipa asimismo la jurisprudencia reiterada que interpreta el artículo 633 del Código Civil, y que ha declarado sin fisuras que la necesidad de la plasma-ción de la donación en escritura pública es un requisito “*ad solemnitatem*”, y con ello no se rompe la norma general de nuestro sistema contractual impregnado por el principio espiritualista para el que la forma escrita exige sólo como requisito “*ad probationem*” (SSTS 6-04-99), señalando la STS de 19-06-99, que la donación realizada en documento privado carece de total eficacia **(Resolución de 29 de mayo de 2009 -nº 38/00001/2008, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).**

III. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

1) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

- Tipo impositivo. Ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario. Artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. Ámbito de aplicación. Exclusión de: a) ejecu-

ciones de obras de urbanización de determinada Unidad de Actuación concertadas entre la entidad reclamante - como contratista-, y otras dos sociedades mercantiles -como promotor-; y b) ejecuciones de obras de acondicionamiento de caminos, arceles y drenaje de carreteras, así como de ampliación y mejora de calles, acerado y alumbrado. Aplicación del tipo cero improcedente. Infracciones y sanciones. Culpabilidad. Sanción procedente. La cuestión principal objeto de la presente reclamación se centra en determinar el tipo de gravamen de IGIC que procede aplicar a determinadas ejecuciones de obra realizadas por la entidad reclamante contratadas por Administraciones Públicas: si el tipo general (5%) del Impuesto como sostiene la Administración, o el tipo del 0%, como pretende la reclamante, con base en que dichas ejecuciones de obras resultan encuadrables en el supuesto contemplado en el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991.

El TEARC tras examinar el alcance y contenido del artículo cuestionado y repasar la extensa doctrina administrativa existente sobre esta materia -entre otras contestación de la Dirección General de Tributos a consulta no vinculante de 12 de febrero de 1994, y dentro de las más recientes contestaciones a consultas vinculantes de 15 de febrero, 1 y 18 de junio de 2007, así como 24 de junio de 2008-, resuelve -sirviéndose de las pautas interpretativas y conclusiones asentadas por dicha doctrina administrativa-, que no tienen la consideración de obras de equipamiento comunitario las aquí cuestionadas:

a) obras de urbanización de determinada Unidad de Actuación concertadas entre la entidad reclamante -como contratista-, y otras dos sociedades mercantiles -como promotor-, pues como advierte el TEARC la aplicación del tipo impositivo cero de dicho artículo se refiere a contratos celebrados entre el contratista y una Administración Pública, y no para cuando dichas obras se contratan por empresas o sociedades mercantiles; y b) obras de acondicionamiento de caminos, arcones y drenaje de carreteras, así como obras de ampliación y mejora de calles, acerado y alumbrado, puesto que, como observa el Tribunal, el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, excluye de forma clara y precisa del mismo a las obras de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas.

Además, se confirma por el Tribunal la sanción impuesta. De entre los motivos de impugnación formulados por la reclamante contra la procedencia de dicha sanción, cabe resaltar aquí aquél basado en la existencia -a su juicio- de una interpretación razonable de la norma, derivada de la lectura de los distintos certificados emitidos por los ingenieros-arquitectos o profesionales intervinientes en las obras, donde se certifica que las "obras son de equipamiento nuevos y realizados en zonas urbanas.

El TEARC, por el contrario, comparando plenamente los razonamientos contenidos en la resolución administrativa

impugnada, entiende que la misión de dichos profesionales es estrictamente técnico -de dirección, vigilancia y supervisión de la adecuación de la obra a plano y proyecto-, y esencialmente metajurídico, extraño al ámbito de la calificación jurídica de las operaciones controvertidas desde la concreta óptica del IGIC, y que la tarea de la calificación recae exclusivamente sobre el contratista que ejecuta la obra: en efecto, dice el Tribunal, es el contratista quien -teniendo en cuenta la descripción de los supuestos fácticos contemplados en el artículo 27.1 f) de la Ley 20/1991, debe determinar si las operaciones que lleva a cabo pueden o no incluirse en el ámbito normativo del precepto citado, y por ende, es sólo a él, como sujeto pasivo del Impuesto, a quien corresponde decidir el tipo de gravamen a repercutir sobre los destinatarios de las operaciones gravadas.

De igual modo el TEARC señala en su resolución que tampoco alteraría la conclusión expuesta el hecho alegado por la reclamante de que: "*este tipo cero lo incluyen las entidades públicas en sus certificaciones de obras*". El Tribunal zanja la cuestión de la siguiente forma: tal y como se deduce de lo dispuesto en el artículo 145 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio (bajo cuya vigencia se expidieron estas certificaciones de obra, y coincidente, por otra parte, con el artículo 215 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, la certificación de obra no es sino una declaración de la Administración -como parte deudora-, des-

tinada exclusivamente a reconocer un crédito a favor del contratista por la realización de las obras realmente ejecutadas a cambio del precio convenido en el contrato. Y por añadidura es lo cierto que -si se examinan atentamente los pliegos contractuales-, se recoge en ellos, de forma clara y meridiana, que en el precio convenido -que se especifica tanto en las proposiciones presentadas por los licitadores, como en los importes de adjudicación-, se entienden comprendidos todas las tasas e impuestos, directos e indirectos que graven la ejecución de las obras, que correrán por cuenta del contratista, y que en particular se considera incluido en el precio el IGIC.

Por lo tanto, insiste el Tribunal, es sobre dicho contratista -como sujeto pasivo del Impuesto, sobre el que -como tal- recae la obligación de repercutir, sobre los destinatarios de sus operaciones y al tipo legalmente establecido, las cuotas devenidas en dichas operaciones; es el contratista a quien le corresponde determinar en su proposición económica -que coincidirá en su caso con el importe de adjudicación del contrato-, el tipo legalmente establecido del IGIC a repercutir sobre los destinatarios de sus operaciones, toda vez que la repercusión, y más concretamente la repercusión exacta, se convierte en un derecho-deber del sujeto pasivo del que no puede sustraerse por el hecho de que sea un Ente Público el destinatario de sus operaciones.

Por todo ello, el Tribunal concluye que resulta evidente que la entidad reclamante actuó con negligencia, mínimo respecto del

cual -precisan tanto la Ley 230/1963 como la Ley 58/2003- puede darse por existente una infracción tributaria desde la perspectiva de la culpabilidad (**Resolución de 29 de julio de 2009 -nº 38/2.349/2008 y acumulada 38/2.350/2.008-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife**).

- Tipo impositivo. Ejecuciones de obras realizadas por una entidad mercantil a una Junta de Compensación: El contrato que está en la base de la ejecución de las obras no se ha formalizado directamente entre una Administración Pública y la mercantil contratista: Aplicación del tipo cero improcedente. Artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. La cuestión a dilucidar en la resolución que se reseña estriba de nuevo en determinar -en lo que aquí interesa- el tipo de gravamen de IGIC que procede aplicar a determinadas ejecuciones de obras -dirigidas a la construcción de equipamiento comunitario-, realizadas por una entidad mercantil para la Junta de Compensación de una Entidad Urbanística determinada: si el tipo general (5%) del Impuesto como sostiene la Administración de Tributos Interiores y Propios de la Comunidad Autónoma, o el tipo cero como sostiene el reclamante.

El Tribunal, tras efectuar un breve repaso al marco jurídico en el que se enmarca el sistema de compensación y la figura de la Junta de Compensación -constituido por el apartado 82.2 y 86.1 del Decreto 183/2004, por el que se aprueba el Reglamento de gestión y ejecución del planeamiento de

Canarias-, y teniendo en consideración que uno de los requisitos exigidos por el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, para la posible aplicación del tipo impositivo del cero previsto en el mismo, es que el contrato de ejecución de obra sea formalizado directamente entre el promotor -Administración Pública- y el contratista, corrobora en su resolución el criterio sustentado por la Administración en el sentido de considerar que el promotor -en el presente supuesto -, nunca sería la Administración Pública sino la Junta de Compensación de la Entidad Urbanística en cuestión, Junta de Compensación -señala el TEARC- que, pese a tener la consideración de ente corporativo de Derecho Público, dispone de personalidad jurídica propia y, en consecuencia, distinta de la Administración urbanística de la que depende. **(Resolución de 2 de julio de 2009 -nº 38/967/2008 y desglosadas 38/3500/08 y 38/3501/08-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).**

- Tipo Impositivo. Importación de bolsas plásticas impresas: bolsas transparentes fabricadas en polietileno de alta densidad. Aplicación del tipo reducido -2%- del IGIC: ex artículo 27.1.2º de la Ley 20/1991, en relación con lo previsto en el Anexo I de la misma Ley: productos derivados de la industria de transformación de materias plásticas -Grupo 482 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas ex Decreto Legislativo 1175/1990-. La resolución que se reseña responde a la controversia suscitada en orden a la determinación del tipo de gra-

vamen de IGIC que procede aplicar a las importaciones de determinadas bolsas plásticas (descritas en la facturas anexas a los Documentos Únicos Aduaneros -DUAS-, que ampararon la importación de las mismas, como "B. BLOCK 31X47+3 G-40 TRANSP ANONIMO REF. 99219"): si al tipo general (5%) del Impuesto como sostiene la Administración de Tributos a la Importación de la Comunidad Autónoma -al considerarlas bolsas plásticas impresas (Posición Estadística -P.E.- 39231)-, o el tipo reducido del 2% como sostiene el reclamante -al considerarlas bolsas fabricadas en polietileno de alta densidad clasificadas en la P.E. 3923291020-.

El TEARC corrobora en su resolución -ponderando la descripción materializada en las facturas adjuntas a los DUAS que ampararon la importación de dichas mercancías, y tras el examen de la muestra que obra en el expediente administrativo -del que se deduce que la mercancía controvertida consiste en bolsas transparentes fabricadas en polietileno de alta densidad-, el criterio sustentado por el reclamante en el sentido de considerar que tales mercancías quedan sujetas al tipo reducido 2% del IGIC, ex artículo 27.1.2º de la Ley 20/1991, en relación con lo previsto en el Anexo I de la misma Ley, donde se contempla la aplicabilidad del tipo reducido respecto de la importación de productos derivados de la industria de transformación de materias plásticas (Grupo 482 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas ex Decreto Legislativo 1175/1990). **(Resolución de 2 de julio de 2009 -nº 38/968/2008-).**

IV. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL REGIMEN ECONOMICO FISCAL DE CANARIAS QUE AFECTAN AL IGIC Y AL ITPAJD (exención prevista en el artículo 25)

a) Adquisición el 14 de noviembre de 2003 de un local por una sociedad - constituida como sucursal de otra con domicilio social y fiscal en Madrid-, para ubicar en el mismo su domicilio social, sin que se haya realizado por la misma a través de dicho local actividad empresarial alguna. Dicho local fue arrendado desde el mismo día de su adquisición a otra entidad mercantil que sigue -al menos a fecha 18 de diciembre de 2006, es decir, transcurridos más de tres años desde su adquisición-, ejerciendo su actividad en el mismo. No se reconoce por el Tribunal el derecho a la exención: incumplimiento por la adquirente el requisito de mantenimiento de un establecimiento permanente en Canarias. Son dos las cuestiones sometidas a revisión del Tribunal. La primera de ellas es la relativa al concepto impositivo al que se encuentra sujeta la operación de compraventa de referencia. No acoge el Tribunal la pretensión de la entidad reclamante de que dicha compraventa queda sujeta al IGIC (y no al ITPAJD, en su modalidad de TPO, liquidado por la Inspección al tratarse de una entrega sujeta y exenta del IGIC, en virtud de lo dispuesto en el artículo 10.1.20) y 4.4 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, y el apartado 5 del artículo 7 y la

Disposición Adicional Tercera del TRITPAJD), basándose en que hubo -tal y como se desprende del contenido de la escritura pública de compraventa-, una renuncia implícita del vendedor a la exención del Impuesto contemplada en el artículo 10.1.22 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

Dice el Tribunal que resulta inverosímil la postura sostenida por la reclamante, si se tiene presente que en la propia escritura manifiesta su deseo de acogerse a la exención del IGIC en virtud del artículo 25 de la Ley 19/1994. Es decir, explica el TEARC, si la operación ya estaba exenta del IGIC por la propia normativa reguladora del Impuesto al tratarse de una segunda o ulterior transmisión inmobiliaria, no tiene sentido la pretendida renuncia a la misma para luego volver a acogerse a la exención del IGIC en virtud del artículo 25 de la Ley 19/1994, que exige además el cumplimiento de una serie de requisitos adicionales que en ningún caso habrían de cumplirse con la exención directa del artículo 10.1.22 de la Ley 20/1991. Más bien -continúa el Tribunal-, parece como si las partes no hubiesen advertido que la operación quedaba exenta del IGIC de manera directa en virtud del artículo 10.1.22 de la Ley 20/1991, y la reclamante hubiese querido acogerse a la exención por dicho impuesto regulada en el artículo 25 de la Ley 19/1991. Sin perjuicio de lo anterior añade el Tribunal que, aún admitiendo que constase en la escritura algo así como una "renuncia implícita" a la exención del artículo 10.1.22 de la Ley 20/1991, lo cual -dice- es mucho suponer por las razones expuestas, lo cierto es que tampoco la

reclamante acredita el cumplimiento del requisito formal de la comunicación al transmitente de su derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles, derecho que -señala el Tribunal- no puede presuponerse en ningún caso, máxime cuando la reclamante figuraba dada de alta en el censo del IAE con fecha 3 de marzo de 2003 en la actividad de alquiler de viviendas (**Resolución de 29 de mayo de 2009 -nº 38/00902/2007 y desglosada 38/03315/2007, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife**).

b) Adquisición el 25 de noviembre de 2003 por una sociedad limitada de parte de una concesión administrativa que recae sobre determinadas fincas -plazas de garaje de un edificio-, que la integran para su explotación. No se reconoce por el Tribunal el derecho a la exención: la naturaleza intangible y no corporal de la concesión administrativa la invalida para ser considerada como bien de inversión a los efectos de gozar de la exención prevista en el artículo 25. El objeto principal de la reclamación se sitúa en la discusión acerca de si la adquisición por una sociedad limitada (a la que identificamos como "A") de parte de una concesión administrativa -que incluye determinadas fincas que la integran para su explotación-, puede acogerse a la exención a los Impuestos prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. El TEARC examina en primer lugar el negocio jurídico que ha sido formalizado por las

partes, en orden a delimitar el hecho imponible y la forma en que tributa la operación, observando, a partir de una mera lectura de la escritura pública, que el negocio jurídico querido por las partes es la compraventa de fincas determinadas. Constatada, no obstante, analizando el título de la entidad transmitente (a la que identificamos como "B"), que "B" es titular de una concesión administrativa consistente en la ejecución y explotación por plazo de 50 años, de un edificio destinado a locales comerciales, plaza pública y aparcamientos el cual tiene parte terminada en funcionamiento y parte en construcción. Las fincas transmitidas (determinadas plazas de garaje que se integran en el edificio) se construyen al amparo de la citada concesión. Por tanto, tras analizar el Tribunal el mandato establecido en el artículo 2.1 del TRITPAJD (principio de calificación de los negocios jurídicos, que faculta a la Administración para determinar el tipo de acto o negocio jurídico a efectos de su tributación en este Impuesto), y recordar que los inmuebles construidos en ejecución de la citada concesión, lo fueron en suelo público, y que además dicha concesión lo es por un plazo concreto -de cincuenta años-, concluye que no es posible, en esas condiciones, calificar el hecho imponible como transmisión del pleno dominio de las fincas de referencia, tal y como se afirma en la cláusula primera de la escritura.

El Tribunal considera que en el presente caso, estando las fincas en régimen de concesión administrativa, lo que la concesionaria podía transmitir sería, en todo caso, la concesión o parte de ella, pero no

exclusivamente las fincas sobre las que se constituye, procediendo calificar el negocio jurídico como la transmisión onerosa parcial de la concesión administrativa, que incluye determinados bienes inmuebles que la integran para su explotación. Por tanto, para el Tribunal, la citada transmisión estaría aparentemente sujeta al IGIC, en virtud de lo que se establece en los artículos 7.5 del TRITPAJD, en consonancia con la disposición adicional tercera de dicho TRITPAJD y con lo dispuesto en el artículo 5.2.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, por tratarse de una transmisión operada por una sociedad mercantil es decir, por un empresario, en el ejercicio de su actividad, e igualmente resultaría la sujeción del documento público al ITPAJD, pero en su modalidad de AJD a tenor de lo dispuesto en el artículo 31.2 del TRITPAJD.

Cabe resaltar, finalmente, en cuanto al fondo del asunto, es decir, si a la operación realizada por la entidad "A", le resulta o no de aplicación la exención invocada por su parte, regulada en el repetido artículo 25, que el Tribunal, tras examinar el contenido y alcance del artículo controvertido, así como lo dispuesto por el artículo 334.10 del Código civil: "(...) *Son bienes inmuebles las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles (...)*" - debe observarse que el interés del reclamante se centra en determinar que el bien adquirido, al que denomina concesión administrativa de obra pública, es un bien corporal inmueble y válido para disfrutar de

la exención citando como base el referido artículo del CC-, reconoce que si bien en aplicación de lo dispuesto en el artículo 334.10 del CC se puede deducir que dicha concesión es un bien inmueble, no obstante ese carácter inmueble de la concesión administrativa no conlleva la pérdida de su verdadera naturaleza, es decir, la de un derecho y por ende intangible y no corporal. Recuerda el Tribunal que tanto para el Impuesto sobre el valor añadido (IVA) como para el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), las concesiones administrativas cuando están sujetas a dichos impuestos no tienen la consideración de entrega de bienes sino de prestación de servicios. Pues bien, es esa naturaleza intangible y no corporal de la concesión administrativa la que -observa el Tribunal- la invalida para ser considerada como bien de inversión a los efectos de gozar de la exención prevista en el artículo 25 anteriormente citado **(Resolución de 19 de mayo de 2009 -nº 35/03831/2008)**.

c) Adquisición el 24 de marzo de 2004 de una vivienda que no se acredita que su destino sea diferente a su naturaleza propia de vivienda. No se reconoce por el Tribunal el derecho a la exención: Falta de prueba. El Tribunal -insistiendo acerca de que la carga de la prueba en el caso de las normas de exención recae sobre los sujetos pasivos que pretendan la aplicación de las mismas-, niega la posibilidad de que la adquisición en cuestión pueda acogerse a la repetida norma de exención. El bien adquirido consiste en una vivienda y no se aporta prueba alguna -ni ante la Administración ni

ahora en vía económico administrativa- de que su destino sea diferente a su naturaleza propia de vivienda **(Resolución de 29 de mayo de 2009 -nº 35/03349/2008)**.

d) Adquisición el 10 de abril de 2002 de un terreno destinado a uso turístico -construcción de un hotel. No se reconoce por el Tribunal el derecho a la exención: Falta de prueba ante el órgano gestor. Funciones del Tribunal: esencialmente revisoras de los actos tributarios. Véase el criterio del Tribunal ya analizado en el apartado I. 1 "Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas", al que nos remitimos íntegramente **(Resolución de 29 de mayo de 2009 -nº 38/00943/2007)**.

e) Operaciones societarias. Ampliación de capital según escritura pública formalizada ante Notario el día 7 de julio de 2003. Se reconoce por el Tribunal el derecho a la exención. El interés de la reclamante se centra en

determinar la posibilidad de que la Administración pueda exigir como requisito necesario para disfrutar de la exención al ITPAJD, en su modalidad de Operación Societaria (OS), prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 -en relación con una ampliación de capital realizada por una sociedad domiciliada en Canarias-, que el importe del capital ampliado se destine de forma inmediata a la adquisición de bienes de inversión. Cuestión litigiosa que el Tribunal resuelve basándose en que el repetido artículo 25 de la Ley 19/1994 (en la redacción vigente en la fecha de devengo de la operación), exige la inmediatez -únicamente- para la entrada en funcionamiento de los bienes de inversión una vez que han sido adquiridos, pero no para la adquisición de los bienes de inversión una vez realizada la ampliación de capital, adquisición que en todo caso -afirma el Tribunal- sí deberá efectuarse dentro del plazo máximo de tres años desde la fecha de aquélla **(Resolución de 10 de julio de 2009 -nº 38/02835/2007- Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife)**.

RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS Y DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL RELATIVAS A LOS BENEFICIOS FISCALES DEL REF QUE AFECTAN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y AL IRPF (De mayo a agosto de 2009)

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

I. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Interrupción de la prescripción por actuaciones de alcance parcial. Promoción inmobiliaria a través de juntas de compensación

La **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 23 de julio de 2009 (RG 8232-08)** cambia el criterio sentado en Resoluciones del propio Tribunal de fechas 19 de abril de 2007 (RG 1734-05) y 12 de marzo de 2009 (RG 890-07) en relación a si la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de alcance parcial interrumpe la prescripción exclusivamente respecto del elemento del hecho imponible citado o si por el contrario interrumpe la prescripción de la totalidad del Impuesto y ejercicio iniciado.

En el número 21 de la revista incluimos en esta misma sección la primera de las

Resoluciones citadas de 19 de abril de 2007 (nºs 00/1734/05 y 00/1880/05) que desestimaba sendos recursos de alzada interpuestos por el obligado tributario y por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria, y confirmaba la Resolución del TEAR de Canarias con nº 38/1749/02 de 30 de marzo de 2005, entendiendo ajustada a derecho la conclusión a la que había llegado el TEAR al entender que las actuaciones inspectoras con alcance parcial y limitadas a la comprobación de la RIC, sólo interrumpían la prescripción para ese concepto y ejercicio afectados, de manera que no se interrumpía la prescripción para todos los demás aspectos del impuesto sobre Sociedades, analizándose la citada cuestión a la luz de la ley 230/1963 General Tributaria vigente con anterioridad a 1 de julio de 2004.

Por su parte la Resolución de 12 de marzo de 2009 (RG 890-07) llegaba a la misma conclusión que la anterior, incluso bajo la vigencia de la ley 58/2003 General Tributaria en vigor a partir de 1 de julio de 2004.

Pues bien, la Resolución de 23 de julio de 2009 que ahora nos ocupa cambia el criterio establecido en las dos resoluciones anteriores, llegando a la conclusión contraria, es decir, que las actuaciones inspectoras de alcance parcial interrumpen la prescripción de la totalidad del Impuesto y ejercicio afectado y ello tanto a la luz de la antigua LGT (ley 230/1963) como de la nueva Ley 58/2003.

El cambio de criterio del TEAC se razona en base a dos sentencias del Tribunal Supremo de fechas 25 de febrero y 6 de noviembre de 2008, cuyos fundamentos de derecho son transcritos de forma literal en el texto de la resolución.

De la primera de las sentencias del Tribunal Supremo citadas el TEAC resalta la frase *"siendo asimismo cierto, como alega el Abogado del Estado, que no estamos ante hechos desagregables o ante diversidad de fuentes de renta gravable"*, para fundamentar en ello que, puesto que el art. 66 de la ley 230/63 General Tributaria relativo a la interrupción de la prescripción alude al impuesto devengado por cada hecho imponible, la comunicación de inicio de comprobación e investigación con alcance parcial interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar todo el tributo, no sólo los elementos incluidos en la comunicación de inicio.

La segunda sentencia de 6 de noviembre de 2008 es aún más clara al afirmar que del examen conjunto de los artículos 64 y 66 de la LGT 230/1963 se infiere que cualquier actuación administrativa que

tenga por objeto la comprobación, aunque sea parcial, de una obligación tributaria interrumpe la prescripción respecto de todos los elementos de la obligación tributaria y no únicamente en relación con aquellos que han sido objeto de investigación y, por ende, plasmados en un acta previa.

En atención a la doctrina señalada emanada del Tribunal Supremo, el TEAC modifica el criterio vertido en resoluciones anteriores, acogiendo la tesis de que las actuaciones realizadas por la Inspección en el ámbito de una comprobación parcial, interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar cualesquiera elementos del hecho imponible por el mismo Impuesto y ejercicio del contribuyente.

Aplicado al supuesto concreto del expediente analizado en la resolución de 23 de julio de 2009, la notificación a la interesada el 7 de julio de 2003 de la comunicación de inicio de actuaciones de carácter parcial por el IS, ejercicio 1998, referido a la comprobación de la Reserva para Inversiones en Canarias, interrumpió el plazo de prescripción en los términos del art. 66 LGT, por lo que cuando se comunicó a la interesada, el 30 de marzo de 2004 la orden de ampliación de actuaciones de comprobación parcial, al régimen de tributación de la sociedad en transparencia, no se había producido la prescripción declarada por el Tribunal Regional, por lo que ha de estimarse en este punto el recurso del Director del Departamento de Inspección

de la AEAT declarando no prescrito el ejercicio 1998, por lo que las actuaciones de regularización en el sentido de considerar a la entidad sometida al régimen de transparencia fiscal tienen plena eficacia.

La conclusión anterior resultaría aplicable, según el fundamento de derecho décimo de la Resolución del TEAC, incluso con más claridad, en el marco de la nueva Ley 58/2003 cuyo artículo 68 dice textualmente:

"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria".

Según argumenta el fallo que analizamos, con el subrayado se pretende destacar la diferente expresión utilizada por esta nueva ley. Con ella se está haciendo referencia tanto a los supuestos en que se regulariza la totalidad de la obligación tributaria del contribuyente como aquellos otros en que alcanza sólo parcialmente algunos de sus elementos, es decir, los supuestos en que anteriormente se decía que se desagregaba el hecho imponible en hechos imponibles determinados o cuando de cualquier otro modo se circunscriba su objeto a límites más reducidos, que eran los que constituían el objeto de una com-

probación parcial y consiguientemente de una acta previa.

Por lo que se refiere a la cuestión de fondo analizada en la Resolución que nos ocupa, el TEAC desestima el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección confirmando la resolución del TEAR de Canarias.

Se trata de si han de considerarse beneficios aptos para dotar la RIC los procedentes de la enajenación por parcelas de un terreno resultante de la adjudicación efectuada en el acta de protocolización de un proyecto de compensación de plan parcial. La Inspección rechaza la aplicación del beneficio fiscal al considerar que la entidad no tiene organización empresarial y no realiza actividad de promoción, siendo la junta de compensación quien la realiza. El TEAR entiende por el contrario que sí existe tal actividad de promoción por lo que la dotación a la RIC es correcta.

El TEAC afirma que para dar solución a esta cuestión hay que tener en cuenta dos criterios reiteradamente expuestos por el propio Tribunal: de una parte, que **si no se han iniciado materialmente las obras de urbanización no existe actividad de promoción inmobiliaria**; de otra, que **la circunstancia de que las tareas de urbanización se lleven a cabo a través de la Junta de Compensación no es óbice para entender que una entidad ha actuado como promotora**. Para sustentar el citado razonamiento, se remite a Resolución de 12-6-2008 del propio Tribunal, de la que se transcriben algunos párrafos fundamentales:

"Así, ha de concluirse que cuando la reclamante vendió los terrenos no estaban en el mismo estado que cuando los adquirió, habiendo sido los mismos transformados a través de la Junta de Compensación (constituida con carácter fiduciario), por ella misma, siendo así que la entidad pagó las facturas para que se realizara un proceso de transformación sobre dichos terrenos.

(...)

No desvirtúa la afirmación anterior, el hecho de que sea la Junta de Compensación quién llevó a cabo la urbanización del terreno en nombre propio, puesto que ello no impide que la condición de promotor se predique del dueño del inmueble, ya que si bien XXX SA no urbanizó directamente, sí encargó la urbanización a la Junta de Compensación constituida, y formada por ella misma, junto a los otros miembros, para tal fin. El dueño del negocio y por tanto el promotor sigue siendo la reclamante, exactamente igual que lo sería si hubiera subcontratado la urbanización con otra sociedad en lugar de encargarla a una Junta.

(...)

Y ello con independencia de que :1) en la urbanización quien haya ordenado los recursos conducentes a la misma haya sido la Junta de Compensación; y 2) que XXX SA carezca de personal, pues efectivamente la "subcontratación" de las obras de urbanización lo hace innecesario, siendo además de destacar que, como ha señalado la DGT en las consultas citadas, los

requisitos de empleado y local se predicen respecto de la actividad de compra-venta y arrendamiento de inmuebles siendo la actividad de promoción inmobiliaria distinta de las anteriores".

La RIC en los pagos fraccionados

En el número 26 de la revista, incluimos varias Resoluciones del TEAR de Canarias (nº 35/03297/2008, 35/01247/2008 y 35/02929/2008 de 29 de septiembre, así como 35/44/2008, 35/3047/2008 de 31 de octubre y 35/957/2008 y 35/3126/2008 de 28 de noviembre) que entendían correcta la regularización practicada por la Unidad de Grandes Empresas de la Agencia Tributaria en relación a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades y la definitiva dotación a la RIC que hubiera realizado la entidad en cuestión, aún después de presentada la declaración anual del Impuesto. Confirmando asimismo la sanción impuesta en los casos en los que la Administración entendió sancionable la conducta.

Pues bien, el **Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 28/05/2009 (RG 3244-08) confirma las liquidaciones y sanciones practicadas por el citado motivo.**

El TEAC afirma que la Disposición Adicional Sexta del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 permite que a efectos del pago fraccionado los sujetos pasivos puedan aplicar, dentro de ciertos límites, la deducción por la dotación

a la Reserva para Inversiones en Canarias, pero también impone la obligación por parte del sujeto pasivo de regularizar cuando la dotación a la RIC efectivamente realizada fuese inferior en más de un 20 por 100 a la calculada al efecto del cálculo del importe de los pagos fraccionados.

En el caso del expediente concreto que la Resolución del Tribunal Central analiza, teniendo en cuenta que los resultados del ejercicio fueron negativos, no era posible dotar la RIC y, por tanto, debería haberse regularizado la deducción de la misma efectuada a efectos de cálculo del importe de los pagos fraccionados, debiendo haberse hecho la citada regularización cuando se conoció la dotación efectiva a realizar, es decir cuando la Junta General aprobó las cuentas y la distribución del beneficio, cosa que no hizo la sociedad en cuestión, por lo que entiende ajustada a derecho la liquidación efectuada por la Administración exigiendo el importe deducido en los pagos fraccionados que resulta improcedente a la vista de los resultados negativos de la entidad.

A continuación el TEAC haciendo suyos los razonamientos del TEAR expone:

“La obligación de realizar pagos fraccionados con anterioridad al momento en que resulte exigible la obligación tributaria principal aparece configurada en el art. 37 de la Ley 58/2003 así como en el art. 23 del mismo texto como una obligación autónoma. En este sentido y en aplicación tanto del art. 45 como de la disposición adicional sexta del

TR 4/2004 la reclamante debió proceder a la regularización del pago fraccionado previamente ingresado desde que se tuvo conocimiento de la imposibilidad de dotar el incentivo fiscal por la cuantía inicialmente prevista. La ausencia de regularización voluntaria determinó la necesidad de que la propia Administración practicara una liquidación provisional para suplir la inactividad del obligado tributario.”... Las obligaciones tributarias han de cumplirse en el momento temporal oportuno...” La ausencia de cumplimiento espontáneo determinó que no se ingresase en el momento apropiado determinada cuantía en la Hacienda Pública con el consiguiente perjuicio económico, que ha de ser compensado con la liquidación de los pertinentes intereses de demora sin perjuicio de las posibles responsabilidades por la comisión de posibles infracciones. La anterior regularización en modo alguno resulta incongruente con la ulterior devolución derivada de la rectificación de la autoliquidación previamente presentada, ya que como más arriba se mencionó **la obligación de realizar pagos fraccionados es autónoma, no pudiendo valorarse su cumplimiento en función de la obligación tributaria principal**”.

El Tribunal Central **confirma asimismo la sanción impuesta** argumentando que, como se ha expuesto con anterioridad, el carácter autónomo de los pagos fraccionados no ofrece dudas desde la ley 10/1985 de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, concretándose en la actualidad en el artículo 23 de la ley 58/2003, estableciendo asimismo el art.

45.5 del TRLIS que el pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades tiene naturaleza de deuda tributaria.

Por lo tanto, la falta de regularización en los términos legales expuestos y exigidos por la DA 6ª TRLIS, cuyo texto es claro y no ofrece duda razonable en su interpretación, puede constituir una infracción tributaria, sin que el hecho de que lo no regularizado en concepto de pago fraccionado se haya ingresado en concepto de cuota diferencial del ejercicio, suponga imposibilidad de imponer sanción toda vez que como expresamente dice el art. 191.6 de la ley 58/2003: *"No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo"*.

Arrendamiento de inmuebles como actividad económica

Resolución del TEAC de 28/05/2009 (RG 4673-08)

La regularización practicada en la liquidación objeto de la citada reclamación económico-administrativa consistió básicamente en un ajuste positivo en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 por los siguientes motivos:

1. Regularización de la RIC dotada en 1997 y 1998 por incumplimiento en el ejercicio 2004 del requisito de mantenimiento de las inversiones en inmuebles afectas a la RIC. La Inspección consideró que ante la comprobación de que la actividad de arrendamiento realizada por el sujeto pasivo en 2004 no podía tener la consideración de actividad económica, los inmuebles adquiridos no podían considerarse en funcionamiento en la empresa del sujeto pasivo, por lo que en el citado ejercicio, antes de la finalización del plazo de cinco años de mantenimiento, incumplía el citado requisito de mantenimiento en funcionamiento y procedía su regularización.

2. Regularización de la RIC dotada en el ejercicio 2000 por materialización no apta en inmuebles no afectos a una actividad económica e incumplimiento del requisito de entrada en funcionamiento de los mismos, dentro del plazo legalmente establecido.

3. Regularización del exceso de dotación a la RIC del ejercicio 2004 por encima de los límites fiscalmente permitidos.

Por tanto, la cuestión que se plantea es la procedencia, tanto de las dotaciones efectuadas por la entidad en el ejercicio 2004, como la materialización de las dotaciones a la RIC efectuadas en los ejercicios 1997, 1998 y 2000, que la Inspección considera improcedentes por no desarrollarse la actividad de arrendamiento de inmuebles como verdadera actividad económica.

Las alegaciones de la entidad básicamente, y en lo que aquí interesa, exponen lo siguiente:

a) Que han ejercido efectivamente la actividad económica de arrendamiento de inmuebles. Que dispone de la infraestructura (local) y empleados necesarios y suficientes para ejercer dicha actividad. Que la empresa tiene en plantilla desde el ejercicio 2004 una media de 48 empleados afectos a las actividades económicas desarrolladas por la misma, de los que 3 son administrativos, dedicándose a cuestiones de índole administrativa y de gestión comercial en relación con todas las actividades ejercidas, y que discrepa del criterio inspector según el cual los requisitos del artículo 25 de la ley del IRPF no se entienden cumplidos si los medios personales y materiales de la entidad se afectan parcialmente al desarrollo de dicha actividad, esto es, que se utilizan también en otras actividades que pudiera ejercer dicha entidad.

b) Que la Inspección ha procedido a regularizar la RIC dotada en los ejercicios 1997 y 1998 en periodos posteriores a aquél en el que supuestamente se produjo el incumplimiento, según el propio criterio inspector, ya que si nunca se ejerció la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, tal consideración debería aplicarse desde el inicio, desde que finalizó el plazo para realizar la inversión de la RIC dotada en 1997 y 1998 (esto es, 2001 y 2002 respectivamente), y no en el período de plazo de mantenimiento de la inversión, estando a la fecha de inicio de esta inspección prescritos los ejercicios 2000 y 2001, no siendo posible su regularización.

El Tribunal Económico Administrativo Central aborda ambas cuestiones en la

Resolución que analizamos, si bien en este apartado veremos exclusivamente la referida a la primera de ellas, y las conclusiones sobre la regularización del requisito de mantenimiento, por razones de sistemática, las veremos al final de la presente reseña, junto con otra Resolución del mismo Tribunal que también se refiere a dicha cuestión.

En cuanto a la consideración de la actividad de arrendamiento como actividad económica.

El fundamento de derecho quinto de la Resolución que analizamos, razona y concluye, en primer lugar que para que la actividad de arrendamiento tenga la consideración de actividad empresarial, ha de reunir, como mínimo, los requisitos previstos en el art. 25.2 de la ley 40/1998 de IRPF. En segundo lugar, que aún concurriendo ambos requisitos, ello no implicaría de por sí admitir la existencia de actividad económica, habiendo este Tribunal rechazado en anteriores resoluciones la naturaleza de rendimiento empresarial en supuestos de actividad arrendaticia meramente residual, aún cuando se cumplan ambos requisitos, al no existir en estos casos real y efectiva actividad económica de arrendamiento.

En el expediente concreto que se analiza, el Tribunal considera que no se ha acreditado la existencia de local afecto destinado en exclusiva a la actividad de arrendamiento, correspondiendo la única licencia de apertura de establecimiento aportada a un establecimiento afecto a la

actividad de obras nuevas urbanas. Tampoco se ha probado la existencia de personal contratado específicamente para el desempeño de la actividad de arrendamiento.

A pesar por tanto, de que la entidad contaba con local y empleados, el Tribunal entiende que no ha quedado probada su afectación o dedicación a la actividad de arrendamiento y que además por las condiciones reales de la misma no era necesaria tal estructura mínima:

"El apartado 5 del artículo 27 posibilita a quienes a través de una explotación económica se dediquen al arrendamiento de activos el disfrute del beneficio de la RIC. Pero obviamente, la interesada en el ejercicio 2004 no se dedica a tal arrendamiento como actividad económica ya que la tenencia de un solo local en alquiler no requiere la más mínima organización empresarial para llevarla a cabo. Es cierto que tal organización empresarial existe en la recurrente, pero existe para el desarrollo de la actividad que le es propia, la construcción. En resumen, si bien el sujeto pasivo figura en el periodo de referencia dado de alta en el correspondiente epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas, no cumple ni los requisitos formales ni los materiales para considerar dicha actividad empresarial".

Para finalizar hace el Tribunal la siguiente reflexión: *"si bien es cierto que la necesidad de que los beneficios aptos para dotar la RIC deriven de actividades econó-*

micas respecto de las sociedades se establece expresamente por primera vez en el artículo 27 de la ley 19/1994 por la redacción dada al mismo por el RDL 12/2006, y con efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2007, sin embargo, la unánime doctrina sentada en este punto tanto por la DGT, como por este TEAC y los tribunales contencioso-administrativos, constante durante los años anteriores a la modificación y coincidente con la nueva redacción del apartado 2 de dicho artículo 27, obliga a concluir que la nueva redacción de la norma tiene sentido interpretativo y no modificativo".

La RIC en personas físicas

Traspaso de actividad sin régimen especial. Regularización e intereses

En fecha 10/06/2009 ha dictado el Tribunal Económico Administrativo Central tres Resoluciones casi idénticas referidas a tres expedientes asimismo muy similares, con nº RG: 5899/08, 5899/08 y 5900/08, en las que se aborda la regularización inspectora practicada a personas físicas que venían desarrollando su propia actividad empresarial y por la que se habían practicado deducciones en concepto de Reserva para Inversiones en Canarias, una vez que se produjo el traspaso de la citada actividad a una sociedad, cesando la persona física en el ejercicio de la misma.

Señalan los recurrentes que el cese del obligado como empresario individual para seguir desarrollando la misma actividad a través de la sociedad creada a la que

traspasó su activo y pasivo no supuso incumplimiento alguno de los requisitos exigidos en el art. 27 de la ley 19/94, en tanto que la Inspección considera que la aportación no dineraria de la actividad económica del obligado supone una transmisión de los bienes en los que estaban materializadas las reservas y una eliminación de las reservas constituidas antes de la transmisión, y vincula el incumplimiento al hecho de que el contribuyente al cesar en su actividad y traspasarla a la sociedad constituida no se hubiera acogido al régimen especial de las fusiones previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal confirma la regularización inspectora afirmando que la RIC se configura como un beneficio fiscal cuya aplicación no es automática sino que exige el cumplimiento de una serie de requisitos de dotación, materialización y mantenimiento de la reserva, así como mantenimiento de los bienes en los que ésta se materializó. El incumplimiento de esos requisitos supone la pérdida del beneficio fiscal y la procedencia de su regularización.

Por ello, habiendo el empresario individual aplicado el beneficio fiscal de la RIC, quedó sujeto a una serie de obligaciones para consolidar el disfrute del mismo. Fiscalmente, para que la sucesión sea a título universal tiene que acogerse al Régimen Especial del citado Capítulo VIII del Título VIII, de forma que el sujeto pasivo que ahora desempeña la actividad asume todos los derechos y obligaciones del anterior, y entre otros los beneficios fis-

cales del transmitente, tal y como establece el art. 104 de la citada ley del Impuesto sobre Sociedades.

En el caso concreto que se analiza, **al no haberse acreditado que la aportación de la actividad se realizó con arreglo a las normas del régimen especial, el Tribunal confirma la regularización practicada por la Inspección, con pérdida de las deducciones por RIC practicadas por la persona física con anterioridad a la aportación** y pendientes de invertir o de obligación de mantenimiento de los activos invertidos.

Por lo que se refiere a la forma de practicar la regularización, el TEAC confirma la misma, señalando que es correcta al haberse incluido en el ejercicio del incumplimiento las deducciones indebidamente aplicadas en cada uno de los ejercicios por la persona física en su IRPF, más los intereses de demora desde el momento en que se aplicó el beneficio fiscal hasta el momento en que dicho beneficio devino improcedente, evitando en todo caso el anatocismo, esto es, intereses sobre intereses, según doctrina reiterada del Tribunal.

Nótese que **a diferencia de lo que ocurre con la regularización de la RIC en personas jurídicas** sujetas al Impuesto sobre Sociedades donde la regularización se realiza en base imponible, según lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 27, con intereses de demora sobre la cuota que resulta en el ejercicio del incumplimiento según doctrina sentada por

el TEAC a partir de la Resolución de 29/06/2006 (RG 4414/2004), **en el caso de personas físicas, la regularización se produce integrando en la cuota del ejercicio del incumplimiento, la cuota dejada de ingresar en el ejercicio en que se aplicó indebidamente el beneficio fiscal, calculándose los intereses sobre dicha cuota.**

Mantenimiento de los activos afectos a la RIC y su regularización

Las dos Resoluciones del TEAC a las que nos hemos referido en los apartados anteriores, abordan asimismo un tema que es novedoso, en cuanto que por el tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la ley 19/1994 y las comprobaciones inspectoras realizadas en su aplicación, no ha podido llegar hasta ahora a conocimiento del Tribunal Central. Nos referimos a la regularización de la RIC como consecuencia del incumplimiento del requisito de mantenimiento de los activos en los que se ha debido invertir la RIC dotada.

- Así en la primera de ellas, la **Resolución del TEAC de 28/05/2009 (RG 4673-08)**, las alegaciones de la recurrente se concretaron en que si nunca se ejerció la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, tal consideración debería aplicarse desde el inicio, desde que finalizó el plazo para realizar la inversión de la RIC dotada en 1997 y 1998 (esto es, 2001 y 2002 respectivamente), y no en el período de plazo de mantenimiento de la inversión, estando a la fecha de inicio de la inspección prescritos los ejercicios 2000 y 2001, no siendo posible su regularización.

El Tribunal en el fundamento de derecho séptimo de la citada Resolución desestima las alegaciones presentadas afirmando que la RIC es un importante beneficio fiscal consistente en la reducción de la base imponible de los ejercicios en los que se efectúen dotaciones al mismo, constituyendo una reserva finalista, por lo que, según lo dispuesto en el art. 27 solo podrá invertirse en determinados bienes, dentro de un plazo máximo de 3 años que, asimismo deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, estando la Inspección de los Tributos facultada para comprobar dichos extremos. Por ello, **realizadas las inversiones y estando el ejercicio 2004 dentro del periodo de cinco años a que se refiere el artículo 27, la inspección tiene la posibilidad de comprobar ese requisito de permanencia y si, como en el presente, comprobado el ejercicio 2004 se advirtiera que en el mismo dichas inversiones no se encuentran en funcionamiento, procedería su regularización en el citado ejercicio.**

- Por su parte, las tres **Resoluciones de 10/06/2009 con nº RG 5899/08, 5899/08 y 5900/08** anteriormente citadas desestiman asimismo las alegaciones de los recurrentes en cuanto a la imposibilidad de que la Inspección regularice en 2002, las dotaciones a la RIC practicadas en los ejercicios 2000 y 2001, al referirse la comunicación de inicio de actuaciones como alcance de la comprobación, a los beneficios fiscales derivados del Régimen

Económico y Fiscal de Canarias en el IRPF ejercicios 2002 y 2003.

Además de decir el Tribunal con toda lógica que en 2002 estaban aún pendientes de comprobación los requisitos referidos a la materialización y al mantenimiento en balance de la RIC dotada en 2000 y 2001, el Tribunal hace una serie de reflexiones relacionadas con las posibilidades de comprobación inspectora de los requisitos sucesivos y concatenados en el tiempo derivados de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias que creemos importante resaltar:

“La Reserva para Inversiones en Canarias se configura como un beneficio fiscal dirigido fundamentalmente a las Sociedades, pero que también pueden disfrutarlo determinadas personas físicas (...). Su aplicación exige, en todo caso, del cumplimiento de una serie de requisitos contables y materiales, que se proyectan en el espacio canario y en el tiempo, requisitos que se extraen del mencionado artículo y entre éstos:

- La reserva para inversiones debe figurar por separado en los balances y es indisponible.*
- Las cantidades destinadas a la misma deben materializarse en unas inversiones concretas, que el mismo artículo recoge, en el plazo de tres años.*
- Los elementos en los que se materializa la reserva deben permanecer*

en funcionamiento en el balance de la empresa durante un período de tiempo determinado.

Luego una vez dotada la misma y aplicado el beneficio fiscal en la declaración del obligado tributario, éste tiene la obligación de mantener las inversiones en las que materializó la reserva en su patrimonio y mantener las reservas en su balance. La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos respecto de la materialización de la reserva, abarca un plazo de cinco años, el de obtención del beneficio, el de dotación de la reserva y los tres ejercicios siguientes. (...)

Estos requisitos están concatenados en el tiempo, y el incumplimiento de cualquiera de ellos determina la necesidad de regularizar en el ejercicio en que se produce dicho incumplimiento, según el apartado 8 del artículo 27. No cabe aceptar como pretende el recurrente, que la Inspección se excedió en la comprobación porque ésta no se refirió a la dotación o materialización de las reservas en otros ejercicios distintos de los comprobados sino únicamente al cumplimiento de todos los requisitos referidos a la RIC en los ejercicios comprobados, con todos sus efectos.

Por otro lado, ***tampoco cabe aceptar como pretende el recurrente que para comprobar el requisito del mantenimiento de la reserva y de mantenimiento de los bienes en los que se materializó la misma es necesario previamente haber comprobado el requi-***

sito de la dotación a la reserva y de la materialización de la misma, porque la norma no lo establece y porque para comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos a una Reserva habría que com-

probar necesariamente los cinco ejercicios asociados a la misma, lo cual implicaría tener que mantener una comprobación permanente de los obligados que dotan la Reserva o bien no poder comprobarla”.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CANARIAS

HELMUTH MOYA MEYER

Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Canarias
(Sala de lo Contencioso Administrativo de Santa Cruz de Tenerife)

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

A) Sujeción al impuesto

La hipoteca constituida a favor de la Sociedad de Garantía Recíproca para garantizar el aval prestado por ésta a la sociedad titular de los bienes, en garantía de un préstamo otorgado por una entidad bancaria, está vinculada al préstamo, al menos indirectamente, y, por tanto, debe tributar exclusivamente por este concepto, pero sujeto al IGIC por haberse contraído en el desarrollo de la actividad comercial de las partes (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 21.1.2009).

B) Tipo de gravamen

La ejecución de la unidad de obra consistente en construir aseos y cantinas dentro de un estadio, no puede acogerse al tipo cero previsto en el artículo 27 de la ley 20/1991, previsto para las obras en edificios públicos de carácter demanial, en tanto que el objeto de la misma es la construcción de una instalación deportiva y no

un edificio en el sentido establecido en el artículo 5.5, apartados a) y e) de la Ley 20/1991, es decir, como construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 8.5.2009)

II. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS

En cuanto a los requisitos temporales de la inversión, regulados en el apartado a, párrafo 4, del artículo 27 de la Ley 19/94, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la interpretación según la cual el plazo de tres años contemplado en la norma se refiere únicamente a la materialización de la inversión, pero no a la puesta en funcionamiento del bien de inversión, se considera por el Tribunal razonable, pues el precepto guarda silencio sobre este particular, por lo que procede dejar sin efecto la sanción impuesta (Audiencia Nacional, st. 9.7.2009).

Los beneficios extraordinarios obtenidos por la venta de un solar, que no tiene relación con la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo, no pueden ser empleados para dotar la reserva para inversiones. Éste es un estímulo fiscal para la realización en Canarias de actividades que fomenten la riqueza, del que se benefician exclusivamente las ganancias obtenidas por el desempeño de una actividad empresarial (Audiencia Nacional, st. 8.6.2009).

El obligado tributario presentó declaraciones por el Impuesto de Sociedades correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001 incluyendo una regularización voluntaria de la dotación a la reserva para inversiones en Canarias de 1996 y 1997. En las mismas declaraciones aparece resultado contable negativo con el resultado global de una cuota cero en ambas declaraciones. El Tribunal considera que el artículo 27.8 de la Ley 19/1994 se refiere a que las reservas, respecto de las que se hayan incumplido los requisitos para disfrutar del beneficio fiscal, deben integrarse en la base imponible del ejercicio en el que se produzca el incumplimiento. El interés de demora habrá de calcularse desde que finalizara el plazo de pago voluntario de la cuota correspondiente, de lo que se desprende que si ésta fue negativa, no se devengó el interés de demora (STSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 5.6.2009).

La adquisición de un activo fijo usado tiene que representar para la empresa una mejora económica, en el sentido de implicar una disminución del coste de produc-

ción unitario del bien o servicio o una mejora de la calidad del bien o servicio. La sociedad demandante, cuyo objeto social son las obras y reparaciones, y las promociones inmobiliarias, comprendida la actividad de arrendamientos, materializó la RIC en una casa-salón y una nave para almacén, así como en maquinaria, elementos que a juicio del Tribunal sirven para obtener una mayor facturación, pero esto no implica de por sí una mejora tecnológica. En cuanto a la reserva materializada en bienes destinados a la actividad de arrendamiento, el Tribunal considera que no se ha acreditado que la sociedad disponga de una organización empresarial dedicada a esta actividad (Audiencia Nacional, st. 28.5.2009).

A los efectos del cálculo de los intereses de demora a los que alude el art. 27,8 de la ley 19/94 de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal en Canarias, con ocasión de la regularización a que da lugar el incumplimiento de los requisitos legales establecidos para el disfrute de la RIC, no ha de tenerse en cuenta la cuota del ejercicio en el que se practica la regularización, sino la que hubiera resultado en el ejercicio en que tales rendimientos debieron ser integrados en la base imponible (STSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 24.4.2009).

La adquisición de un inmueble en construcción en el año 2002 y que sólo a finales del 2005 pudo ponerse parcialmente en explotación, no puede acogerse al beneficio previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, el cual exige que la inversión

se ponga inmediatamente en funcionamiento o, al menos, que no se produzca discontinuidad excesiva entre la adquisición del bien y la entrada en servicio, lo cual acontecerá cuando en ese tiempo se emprendan de manera diligente y sucesiva las gestiones necesarias para poner el bien al servicio de la empresa (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 13.2.2009 y 6.3.2009).

Los beneficios obtenidos por la mera tenencia de un patrimonio no pueden

emplearse para dotar la RIC, sino que es necesario que procedan de una actividad empresarial (Audiencia Nacional, st. 19.2.2009).

Dentro del plazo de tres años previsto en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, para la materialización de la reserva en activos fijos, éstos deberán también de ponerse en funcionamiento, salvo que se trate de inversiones complejas que por su propia naturaleza exijan un plazo mayor (Audiencia Nacional, st. 29.1.2009).