

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN

En este número de la revista se incluye el comentario a la Contestación a consulta evacuada por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, de fecha 10 de marzo de 2010, en la que se plantea la interesante cuestión de la nueva regla general de localización de las prestaciones de servicios en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y en la que, además, se tratan también otros aspectos, referidos unos al régimen jurídico de las consultas tributarias y otros al efecto o alcance de haber consentido y abonado el

IGIC en operaciones anteriores por sujetos que no tenían que soportarlo, cuestiones que aunque tienen carácter tangencial merecen ser objeto de algún comentario.

Para el comentario de jurisprudencia, se ha escogido una Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2009, relativa al cómputo del plazo de prescripción aplicable en los supuestos de incumplimiento del requisito de la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias, lo que se conecta con el propio plazo para materializar la RIC dotada, previsto en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

COMENTARIOS GENERALES DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

LA NUEVA REGLA GENERAL DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN EL IGIC

(COMENTARIO A LA CONSULTA Nº 1345 EVACUADA
CON FECHA 10 DE MARZO DE 2010
POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
DEL GOBIERNO DE CANARIAS)

FRANCISCO HERNÁNDEZ GONZÁLEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

I. INTRODUCCIÓN

En este número dedicamos nuestra atención a la Contestación a consulta evacuada por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias con fecha 10 de marzo de 2010 que se reproduce a continuación.

Se plantea en la misma la interesante cuestión de la nueva regla general de localización de las prestaciones de servicios introducida por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, cuyos efectos se retrotraen al 1 de enero

de 2010, pero, además, se tratan también otros aspectos, referidos unos al régimen jurídico de las consultas tributarias y otros al efecto o alcance de haber consentido y abonado el IGIC en operaciones anteriores por sujetos que no tenían que soportarlo, cuestiones que aunque tienen carácter tangencial merecen ser objeto de algún comentario. De todas esas cuestiones nos ocupamos a continuación, comenzando por las que hacen referencia al régimen jurídico de las consultas tributarias.

II. EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

Como es sabido el régimen general de las consultas tributarias se contiene en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003,

General Tributaria (LGT), cuyas previsiones han sido desarrolladas por los artículos 65 a 68 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (RGIT), aprobado por Real Decreto 1065/2007. Pero dicho régimen general ha de completarse, en el caso del IGIC, con lo dispuesto en la Disposición Adicional Décima Tres de la Ley 20/1991, que exceptuando, entendemos, la competencia para evacuar las consultas que se fija en el artículo 88.5 de la LGT y por tanto la de la Administración tributaria estatal dada la titularidad que ostenta el Estado sobre el IGIC, sitúa aquella en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, no obstante lo cual, en aquellas consultas cuya contestación afecte o tenga trascendencia en otros impuestos de titularidad estatal, como puede ser el IVA, así como, en todo caso, en las relativas a la localización del hecho imponible, exige informe previo del Ministerio de Hacienda, hoy Ministerio de Economía y Hacienda.

Pues bien, en el presente caso encontramos dos referencias al régimen de las consultas tributarias en la Contestación del Centro Directivo que comentamos. La primera, cuando en el apartado segundo y ante la posibilidad de que existiera un procedimiento económico-administrativo abierto como consecuencia de la controversia entre repercutidor y repercutido y para el supuesto de que la consultante hubiera interpuesto la reclamación con anterioridad a la presentación de la consul-

ta, se aclara en la Contestación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 88.2 LGT, que esta nunca tendrá carácter vinculante. Tan sólo añadir al respecto que el artículo 66.8 del RGIT ha establecido un drástico efecto de inadmisibilidad de la consulta tributaria en el supuesto de plantear la misma después de transcurrido el plazo de ejercicio de los derechos u obligaciones tributarias, posiblemente al amparo del artículo 88.4 LGT, circunstancia esta del plazo que, sin embargo, en ocasiones, no es fácil que conozca el órgano competente para evacuar la consulta.

La segunda referencia en la Contestación al régimen de las consultas tributarias, en este caso al régimen especial en el IGIC, viene motivada por referirse aquella a los criterios de localización del hecho imponible de las prestaciones de servicios, lo que, como antes se expuso, exige por mandato de la Ley 20/1991 el informe previo del Ministerio de Economía y Hacienda, en este caso del Subdirector General de Impuestos sobre el Consumo, previsto en la referida Disposición Adicional Décima Tres de la Ley 20/1991, informe que se transcribe en el apartado tercero de la Contestación que comentamos. En este caso no hay disparidad de criterios entre los dos Centros Directivos, el del Ministerio y el de la Consejería, en cuanto que ambos localizan la prestación de servicios objeto de la consulta en el territorio IVA, pero podríamos plantearnos que pueden producirse otras situaciones en las que tal coincidencia de criterios no exista y ante las que la Ley 20/1991 sólo exige la petición del mencionado informe previo, con una

aparente intención de coordinar los criterios entre las dos Administraciones tributarias, la estatal y la canaria, pero sin establecer una prevalencia del criterio de la primera.

III. LA MODIFICACIÓN EN LA REGLA DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

A) Contenido y finalidad de la modificación

El **contenido** de la modificación es explicado con toda claridad en el apartado cuarto de la Contestación de 10 de marzo de 2010 cuando señala *"que el nuevo artículo 17 distingue las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios entre las operaciones estrictamente empresariales, en las que el prestador y el destinatario del servicio son empresarios y profesionales, y aquellas otras en las que el destinatario es un particular, es decir, un sujeto que no es empresario o profesional. En el primer caso, la Ley establece que como regla general la prestación del servicio se localiza siempre en destino, y, por tanto, la prestación solamente se localizará en el archipiélago cuando el empresario adquirente destinatario del servicio tenga su sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en las islas con independencia de dónde se encuentre la sede del prestador.*

En el supuesto en el que el destinatario es un particular, la prestación de servicio se localiza en origen y estará sujeta al IGIC si la sede o el establecimiento del prestador está situado en nuestra comunidad Autónoma" (la negrita es nuestra).

De ello se desprende que el engarce entre estas dos reglas generales tiene un punto esencial: la condición del destinatario. Es fundamental que el destinatario del servicio sea un empresario o profesional actuando como tal o no lo sea¹. Desde esta perspectiva, se ha señalado desde el territorio IVA, que hay que tener en consideración que, a efectos de la aplicación de la regla de localización de operaciones entre empresarios y profesionales, tienen consideración de tales quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no resulten sujetas e incluso las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales si tienen asignado un NIF-IVA².

La **finalidad** que persigue la modificación es bien explicada en el preámbulo de la Ley 2/2010 cuando señala que de esta forma se incorporan al Derecho interno la totalidad de las previsiones de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, con determinada excepción.

¹ *Tribuna Fiscal*, nº 234 (abril 2010), "Poner en práctica. Normativa", pág. 42.

² *Tribuna Fiscal*, ibidem.

En la situación anterior el servicio se entendía localizado en el territorio de aplicación del Impuesto en la medida en que la sede del prestador o el establecimiento desde el que se prestara se encontrara en ese territorio. Ésta era la regla general, si bien su aplicación práctica había quedado reducida a supuestos residuales, siendo de aplicación más generalizada las reglas especiales previstas para una gran diversidad de servicios, a lo que se añadía que la regla general no completaba en ningún caso aquellos supuestos para los que las reglas especiales concluían la no sujeción.

Como se afirma en el citado preámbulo *"De todas las reglas especiales, las aplicables a los servicios normalmente denominados de profesionales, los de telecomunicaciones y los prestados por vía electrónica, respondían a un esquema de gravamen en destino, mucho más acorde con la necesaria coincidencia de dicho gravamen con la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo. Por ello tales reglas son las que, con algún matiz, pasan a ser las aplicables con carácter general desde el 1 de enero de 2010"*

De esta forma, se afirma en el preámbulo, se prioriza la simplificación, la reducción de cargas administrativas, evitando en lo posible el gravamen en jurisdicciones en las que el empresario destinatario no está establecido, y se logra mayor coincidencia entre lugar de gravamen y lugar de consumo, a lo que habría que añadir, a mi juicio, la nueva circunstancia, también mencionada en el preámbulo, de que en todo

caso, las reglas generales pasan a tener siempre carácter subsidiario para todos aquellos supuestos que no están expresamente regulados en las especiales, bien por la naturaleza del servicio, bien porque la condición del destinatario sea otra de la expresamente regulada en la regla especial de que se trate.

B) La transposición al derecho interno español, entre otras, de la Directiva 2008/8/CE

Aunque no afecta directamente al territorio de aplicación del IGIC cabe hacer una breve referencia a la manera en la que ha introducido en el Derecho interno, entre otras, la modificación que aquí comentamos de la regla de localización de las prestaciones de servicios.

Dado que las Directivas a transponer obligaban a introducir estas modificaciones con efectos de 1 de enero de 2010, con algunas excepciones, y dado el retraso en la tramitación parlamentaria, se optó por adelantar esta modificación a través de una Resolución de la Dirección General de Tributos, de 23 de diciembre de 2009, publicada en el BOE de 29 de diciembre.

Esta técnica de *adelantar* a través de Resoluciones de la Dirección General de Tributos, modificaciones que exigen rango de ley, técnica que no es la primera vez que se utiliza, y que afecta de lleno a una materia tan sensible como es la de las fuentes del Derecho, ha merecido el recha-

zo de la doctrina científica³. Especialmente incisivo se ha mostrado al respecto el Profesor FALCÓN Y TELLÁ⁴ de cuyas reflexiones destacamos las dos siguientes. En primer lugar, la de que no se puede pretender la derogación o modificación de leyes formales a través de resoluciones de la Dirección General de Tributos invocando la eficacia directa y primacía de las Directivas comunitarias, porque tales Directivas únicamente obligan al Estado miembro en cuanto al resultado a alcanzar, y por tanto no son obligatorias para los particulares hasta que se produce su correcta transposición al ordenamiento interno, de manera que *"una cosa es que la Directiva genere derechos que los particulares pueden hacer valer frente al Estado incumplidor, y otra muy distinta que una directiva no ejecutada en plazo pueda engendrar obligaciones no contempladas en la ley interna"*. La segunda consideración a destacar hace referencia al procedimiento que debió haberse seguido para evitar el incumplimiento del plazo por el Estado español y es la de que *"Ciertamente, la publicación en el BOE de la resolución de la Dirección General de Tributos supone un efecto anuncio, pero no parece que en modo alguno pueda admitirse esta solución ante un retraso en el procedimiento legislativo, que en todo caso podría haberse remediado a través de un Decreto-ley, debidamente convalidado, y tramitado posteriormente,*

*si se estimara conveniente (para introducir enmiendas sobre puntos concretos), por el procedimiento de urgencia"*⁵.

Realmente parece difícil negar el acierto de las críticas que a la conducta seguida en este tema por el Estado español, tanto en la vertiente del poder legislativo como en el de la Administración tributaria estatal, formula el citado autor.

C) La modificación en la regla de localización de la prestación de servicios en el IGIC

En el apartado VII del preámbulo de la Ley 2/2010 se declara expresamente que el IGIC no es un tributo armonizado en el ámbito de la Unión Europea, *"por lo que a su normativa no le resultan de aplicación ni las Directivas comunitarias reguladoras de los impuestos sobre el volumen de negocios ni las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictadas en aplicación de dichas Directivas."*

Sin embargo, se considera adecuado mantener una coherencia y coordinación entre las reglas esenciales del Impuesto General Indirecto Canario y las del Impuesto sobre el Valor Añadido, mucho más si se trata de aspectos que tienen que ver con la sujeción, a fin de no generar posibles situaciones de no imposición o de doble imposición en las transacciones con-

³ Cfr. *Tribuna Fiscal*, n° 232 (febrero 2010), "Poner en práctica. Normativa", pág. 40.

⁴ "El lugar de prestación de los servicios y otras modificaciones introducidas por la ley 2/2010 con carácter retroactivo", *Quincena Fiscal*, n° 7 (abril 2010), págs. 7 y ss.

⁵ R. Falcón y Tella, cit., págs. 10 y 11.

cluidas entre los territorios de aplicación de ambos tributos o las que puedan realizarse entre las Islas Canarias y el resto de la Comunidad”

Siendo ello así según tiene declarado el mismo el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas⁶, cabe, sin embargo, hacer alguna reflexión desde el derecho interno al respecto y es la de que no parece lógico que la *coherencia* y *coordinación* entre las reglas esenciales del IVA y del IGIC, reflejada en la identidad de la mayor parte de sus normas, **quede absolutamente limitada al plano normativo**. Si la *coherencia* y *coordinación* entre ambos tributos supone la promulgación de normas en gran medida iguales habrá de convenirse que algún efecto habrá de reconocer a declaraciones judiciales que se producen sobre normas idénticas en el seno del otro tributo, básicamente nos referimos a la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en torno del IVA respecto de norma idéntica en el IGIC. Otra cosa es cuales pueden ser esos efectos, cuestión este sobre la que se ha argumentado el principio constitucional de igualdad entre contribuyentes que situados en el ámbito territorial de cada tributo se encuentran en las mismas circunstancias y ante una misma norma y que, sin embargo, son tratados de diferente manera según se aplique el IVA o el IGIC, todo

ello sin la concurrencia de circunstancias justificadoras de ese distinto trato⁷. A lo anterior podría añadirse que la jurisprudencia emanada en el IVA puede perfectamente constituir el *contexto* al que se refiere el artículo 3. 1 del Código Civil al enumerar los criterios de interpretación de las normas jurídicas y por esa vía aplicarse en el IGIC en los casos que cuente con la misma norma. Lo que a mi juicio carece de sentido es que ante una situación fáctica y jurídica idéntica se niegue **absolutamente** cualquier efecto en el otro impuesto de una sentencia cuyos presupuestos desde un punto de vista meramente *lógico* son perfectamente aplicables en el otro tributo, lo que supone, recordemos de nuevo, constreñir la *coherencia* y *coordinación* de ambas regulaciones al nivel normativo y rechazar, sin embargo, que pueda tener influencia alguna en el plano aplicativo, lo que no parece tener sentido si tenemos en cuenta que las normas jurídicas nacen para su aplicación a la vida real, en este caso, de forma coherente y coordinada, no tan sólo para ser publicadas en el BOE. Además de ello, y esta vez desde la perspectiva de derecho comunitario, podría plantearse la cuestión si esa referencia del preámbulo de la Ley 2/2010 a la coherencia y coordinación entre el IVA y el IGIC, acrecentada en el caso de las reglas de localización de los hechos imposables **y referida, no sólo al territorio peninsu-**

⁶ Auto de 16 de abril de 2008. Cfr. “La inaplicabilidad de la sexta directiva comunitaria al Impuesto General Indirecto Canario (Comentario al auto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 16 de abril de 2008)”, V. M. Sánchez Blázquez, *Hacienda Canaria*, nº 23 (2008), págs. 201 y ss.

⁷ I. Calatayud Prats, “El principio de igualdad tributaria y las relaciones entre IVA, IGIC y Derecho comunitario (Comentario a la Sentencia del Tribunal constitucional 194/2006, de 19 de junio)” en *Hacienda Canaria*, nº 17 (2006).

lar español, sino, asimismo, al resto de la Comunidad, no podría constituir, al menos en esta materia, el eslabón que en el Derecho interno español exige el criterio del Tribunal de Luxemburgo para extender de forma indirecta la aplicación de la directiva comunitaria más allá de su ámbito natural de aplicación, el armonizado Impuesto sobre el Valor Añadido⁸.

Cuestión diferente es la del efecto retroactivo que a la modificación de la regla de localización de las prestaciones de servicios en el IGIC confiere la Ley 2/2010 en cuanto que, publicada en el BOE de 2 de marzo de 2010, retrotrae sus efectos al 1 de enero de este mismo año. Descartado el efecto anuncio producido en el territorio IVA, dado que la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, con un criterio respetuoso con nuestro sistema de fuentes del Derecho, no *adelantó* la citada modificación⁹, queda por analizar el fundamento, el grado y las consecuencias de esa retroacción.

En cuanto al fundamento de esa retroacción de los efectos de la citada modificación en el IGIC no puede ser el mismo que el IVA, esto es el cumplimiento del plazo del 1 de enero de 2010 fijado por las Directivas comunitarias, entre otras la 2008/8/CE, para su puesta en práctica, toda vez que, como dice el mismo preámbulo de la Ley 2/2010, al IGIC no le resultan de aplicación las Directivas comunita-

rias al no ser un tributo armonizado en el ámbito de la Unión Europea, de lo que se deduce que la modificación en el IGIC pudo carecer perfectamente de efectos retroactivos y operar tan sólo a partir de la promulgación de la Ley 2/2010. Sin embargo, si ello fuera así nos encontraríamos que para el mismo período de tiempo el IVA y el IGIC habrían contado con diferentes reglas de localización de las prestaciones de servicios, lo que hubiese podido dar lugar a situaciones de no imposición o de doble imposición, por todo lo cual se puede concluir que el fundamento del carácter retroactivo experimentado en la normativa del IGIC en esta materia no es más que la necesidad de *coherencia y coordinación* con las normas del IVA, lo que a su vez pone de relieve, una vez más, el nivel de dependencia entre ambos tributos, hasta el punto que obliga a conferirle a la norma del IGIC una retroacción en su grado máximo (como veremos a continuación) para evitar que se produzcan situaciones indeseadas entre ambos.

Y es que en efecto, en cuanto al grado de retroacción dispuesto en el IGIC (al igual que en el del IVA), del examen de las operaciones afectadas y de la doctrina elaborada al respecto por el Tribunal Constitucional se desprende que estamos ante una retroactividad plena o de grado máximo, es decir la que se aplica a situaciones nacidas y acabadas antes de su entrada en vigor, ya que al ser el IGIC un tributo ins-

⁸ Cfr. V. M. Sánchez Blázquez, cit., págs. 205 y ss.

⁹ Esta ausencia en el territorio IGIC del anuncio previo es mencionada expresamente por Falcón y Tella, cit., pág. 11.

tantáneo de declaración periódica resulta evidente que cuando se publica la Ley 2/2010, el 2 de marzo de 2010, ya se han realizado operaciones sujetas al IGIC a las que resultaba de aplicación la anterior normativa. Cabe recordar que en la retroactividad de las normas tributarias en su grado máximo, en principio no rechazada por nuestro ordenamiento tributario (artículo 10.2 LGT), el Tribunal Constitucional ha declarado que *"sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica"*, lo que no obsta a destacar que, como ha señalado la doctrina científica al comentar los criterios del referido Tribunal¹⁰, el grado de retroactividad no es totalmente determinante de la constitucionalidad de la medida retroactiva, sino que lo importante es el examen de las circunstancias que concurren en cada caso particular, circunstancias entre las que sobresalen las relativas a la *previsibilidad de la medida* y a su justificación por *exigencias de interés general*. Desde este punto de vista, la exigencia de *previsibilidad* podría explicar, que no justificar, el efecto anuncio de la Resolución de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de diciembre de 2009, de la que se ha hecho ya referencia, al tratar de neutralizar un posible recurso de inconstitucionalidad por los efectos retroactivos de la Ley 2/2010, adelantando, de

forma *lisa y llanamente inadmisible* a decir de la doctrina¹¹, las medidas contenidas en la referida Ley. De esta manera, la publicación de la citada Resolución no sólo trataría de evitar un incumplimiento del ordenamiento comunitario por parte del Estado español, como ha puesto de relieve la doctrina, sino probablemente también de contrarrestar un posible recurso de inconstitucionalidad al hacer perfectamente visible la llegada de la nueva Ley.

Quedan por comentar las consecuencias de la retroacción. Superado, en su caso, el test de inconstitucionalidad de la Ley 2/2010, es claro que procedería la regularización de la deuda tributaria, con los consiguientes efectos devolutivos si procedieran, pero también es claro a nuestro juicio que no cabría, háyase producido o no el efecto anuncio¹², la imposición de sanción ya que ello iría de plano contra lo dispuesto en el artículo 25. 1 de la Constitución: *"Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en cada momento"*. Obviamente, en el territorio IVA no cabría considerar *legislación* a la Resolución de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de diciembre de 2009, órgano que carece siquiera de competencias reglamentarias.

¹⁰ Cfr., entre otros, F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 19ª edición, 2009, Civitas-Thomson Reuters, págs. 88 y ss.

¹¹ R. Falcón y Tella, cit., pág. 11.

¹² R. Falcón y Tella, cit., pág. 11.

IV. EFECTOS DEL CONSENTIMIENTO Y ABONO DEL IGIC POR EL SUJETO REPERCUTIDO EN OPERACIONES ANTERIORES SIN OBLIGACIÓN DE SOPORTARLO

Esta es la tercera de las consultas planteadas a las que se responde en el apartado cuarto letra b) de la Contestación que comentamos. De entrada hay que decir que tratándose la relación repercutidor-repercutido de una relación en la que intervienen dos sujetos privados o, como dice el artículo 8, j), de la LGT, *de una relación entre particulares resultante de los tributos*, no carece de toda lógica su planteamiento, en cuyo favor podría jugar el principio de autonomía de la voluntad y de libertad de pactos entre particulares que consagra nuestro Código Civil, a lo que habría que añadir que la figura del repercutido fue vista en sus inicios como una persona extraña a la relación jurídica tributaria de modo que la obligación de soportar la repercusión entraba dentro de las relaciones jurídico-privadas¹³, y ello no sólo por la doctrina científica de entonces, sino incluso por el propio TS que, en algún caso, afirmó: *"El sujeto repercutido, que es el que en definitiva ha de soportar como consumidor final el pago del impuesto, es ajeno a la relación jurídico tributaria"* (STS de 13-V-1988).

Hoy en día, sin embargo, la normativa tributaria, general y especial, regula expresamente la repercusión, figura que se define expresamente como una obligación legal y, por tanto, no puede sostenerse que se trata simplemente de relaciones entre sujetos privados. Por ello tiene toda la razón el Centro Directivo cuando niega cualquier trascendencia en el ámbito tributario a los acuerdos entre sujetos particulares y, después de citar el artículo 17.4 de la LGT y el artículo 20.Uno.1 de la Ley 20/1991, concluye afirmando que: *"...la repercusión indebida del IGIC –aunque haya existido consentimiento del destinatario de la operación– no altera la relación del Impuesto con el destinatario, ya que estas relación jurídica vienen determinada por la Ley. Por tanto, si la Ley 20/1991 –como es el caso– establece que la operación está no sujeta, no cabe luego modificar esta situación jurídica por el hecho de que antes se haya abonado indebidamente el IGIC en operaciones anteriores"*

De esta manera, la Contestación que comentamos termina con una referencia a la misma materia con la que comenzó: con unas consideraciones sobre la repercusión y sus efectos, las primeras relativas a las discrepancias entre repercutidor y repercutido y las posteriores al consentimiento de este último a la traslación de la cuota realizada por aquel.

¹³ F. Pérez Royo, cit., págs. 165 y 166.

ANEXO

CONSULTA Nº 1345
EVACUADA CON FECHA 10 DE MARZO DE 2010 POR LA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE
ECONOMÍA Y HACIENDA DEL GOBIERNO DE CANARIAS

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	NORMATIVA APLICABLE Art. 7.1 Ley 20/1991 Art. 17.Uno Ley 20/1991 Art. 20.Uno.1 y 6 Ley 20/1991
CUESTIÓN PLANTEADA La entidad consultante manifiesta que se trata de una Fundación pública de interés general, sin ánimo de lucro, dirigida a la investigación en biomedicina, de carácter científico, técnico y de servicios, cuyos beneficios revertirán siempre en los fines de la propia Fundación con las salvedades previstas en el artículo 26, apartado "f" de sus Estatutos, cuya fotocopia adjunta. La entidad tiene personalidad jurídica propia e independiente, y plena capacidad de obrar, pudiendo ser titular de bienes y derechos y ejercitar toda clase de actos y negocios jurídicos, sin más limitaciones que las que se derivan de las Leyes y de sus Estatutos. El domicilio social de la Fundación está situado en la ciudad de San Cristóbal de La Laguna y los fines que rigen su actuación son los siguientes: 1. Gestionar, coordinar, y asesorar en materia de investigación en el ámbito establecido en el artículo 2 de sus Estatutos. 2. Estimular la colaboración en materia de Investigación entre el Hospital Universitario de Canarias, y la Facultad de Medicina promoviendo la creación de Grupos de Investigación competitivos entre el personal de ambas Instituciones. 3. Promover la Investigación Clínica, Epidemiológica, y Básica en el área de la Biomedicina, poniendo al alcance de los investigadores los medios de la Fundación para el desarrollo de investigaciones de alta calidad.	

4. Promover Programas y Proyectos de investigación multidisciplinarios orientados a resolver los problemas sanitarios de la Comunidad Autónoma Canaria.

5. Dotar a los investigadores de una infraestructura general de apoyo a la investigación para el cumplimiento de sus fines.

6. Velar por la ética y los principios deontológicos de la investigación valiéndose de los organismos establecidos por la ley vigente.

7. Difundir el resultado de la tarea investigadora y facilitar su incorporación a la práctica clínica.

8. Realizar un seguimiento que garantice el cumplimiento y la calidad de los compromisos que los investigadores o la Fundación establezcan con las Entidades Públicas o Privadas que financian la investigación.

9. Racionalizar el uso de los medios dispuestos para el cumplimiento de los fines fundacionales y favorecer la colaboración con otros Centros que realicen tareas afines.

10. Racionalizar y ordenar las aportaciones y los gastos necesarios al objeto de la Fundación, y procurarle la mejor administración.

11. Promover la recaudación de los recursos económicos necesarios para el cumplimiento del objeto de la Institución.

12. Intervenir y tomar parte en todos aquellos ámbitos que, en general, se relacionen con estos objetivos.

13. Relacionar la Investigación Biomédica de nuestro ámbito con la de otras áreas, favoreciendo la participación de equipos de investigación en programas multicéntricos, tanto nacionales, como europeos y del resto del mundo.

14. Promover la formación en investigación entre los profesionales de su ámbito de actuación.

Además, señala en el escrito de consulta que la fundación está realizando contratos de estudios observacionales, ensayos clínicos, etc., con clientes con independencia de que éstos tengan su establecimiento permanente en Canarias, Península, resto de la Unión Europea o América. La realización de estos contratos los lleva a cabo en un hospital público de nuestra Comunidad Autónoma que es donde está ubicada la sede de la propia Fundación. Durante los pocos años de "vida" de la fundación sólo en muy contadas ocasiones algún laboratorio (cliente) de Península ha cuestionado la procedencia del IGIC repercutido en las facturas emitidas, al entender el cliente que no es de aplicación la regla especial de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.2.3º.a) de la Ley 20/1991. No obstante, últimamente, uno de estos clientes no está conforme con la repercusión del IGIC y argumenta:

1º.- El cliente no puede ser sujeto de IGIC porque no tiene establecimiento permanente en Canarias

2º.- Los ensayos clínicos se consideran prestaciones de servicios entendidos como "suministro de información" puesto que el fundamento de los mismos es la realización de un informe que recoja las conclusiones del mismo.

3º.- En cuanto a la aplicación del artículo 17. 2.5º.A) de la Ley de 20/1991, tras reproducir el texto legal, concluye que no basta para que no se aplique el criterio de lugar de des-

tino de los servicios, que el destinatario esté domiciliado en un Estado miembro, sino que también ese destinatario no sea empresario o profesional, algo que no es de aplicación, ya que el cliente es una entidad empresarial.

Por todo ello, el cliente de la Fundación entiende que la facturación de ensayos clínicos no debe estar sujeta a IGIC; sin embargo dicho servicio, al localizarse en el territorio de aplicación del IVA, el cliente estará obligado a autorrepercutir la cuota de IVA en el periodo correspondiente a aquel en el que se realizó el servicio, declarando dicha cuota tanto como IVA devengado como IVA deducible en la correspondiente declaración, así como a expedir la correspondiente autofactura.

A la vista de estos antecedentes, la entidad consulta:

1º ¿Estaremos obrando bien a la hora de repercutir IGIC en nuestras facturas en base al artículo 17.2.3º a) por la gestión económica de la investigación realizada en Canarias (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás)?

2º. Dentro de la Memoria Económica del Ensayo (documento incluido en el contrato que también aporta) figura el desglose de los porcentajes que se asignan a cada partida susceptible de facturación: 65-70% para cubrir gastos del personal que interviene en el ensayo o estudio (investigador principal y/o colaboradores), 5-10% para cubrir costes de farmacia (control de medicación) y un 20% del presupuesto global del ensayo en concepto de costes indirectos y de fomento a la investigación y ensayo clínico). ¿Se puede cobrar IGIC sólo por la facturación de los costes indirectos? Los costes indirectos son la parte que la fundación cobra por los trámites administrativos de gestión y seguimiento de los contratos, y que siempre se revierte en la propia fundación, puesto que lo demás son servicios relacionados con la medicina.

3º. ¿Recoge la Ley 20/1991 algún apartado donde diga que el hecho de haber realizado operaciones anteriores con un cliente y éste haber consentido y abonado el IGIC que se le ha repercutido, no sólo sea prueba manifiesta del consentimiento mutuo sino que además signifique la correcta aplicación del mismo en futuras operaciones de las misas características? Es decir, si hace dos meses este cliente de Península nos ha abonado una factura con nuestro IGIC repercutido en concepto de "50% de adelanto del estudio XXXX", en la siguiente factura por lo que restase pagar del estudio ¿también procede?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de este Centro Directivo:

Primero.- Que no están sujetas al IGIC las prestaciones de servicios consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) realizadas en Canarias por la Fundación consultante, cuyo destinatario sea una sociedad mercantil con sede de su actividad económica en la Península.

Segundo.- Que la repercusión indebida del IGIC, aunque haya existido un consentimiento del destinatario de la operación, no altera la relación del impuesto, ni permite que pueda llevarse a cabo una repercusión del Impuesto por el simple hecho de que se haya abonado indebidamente el IGIC en operaciones anteriores.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante manifiesta que se trata de una Fundación pública de interés general, sin ánimo de lucro, dirigida a la investigación en biomedicina, de carácter científico, técnico y de servicios, cuyos beneficios revertirán siempre en los fines de la propia Fundación con las salvedades previstas en el artículo 26, apartado "f" de sus Estatutos, cuya fotocopia adjunta. La entidad tiene personalidad jurídica propia e independiente, y plena capacidad de obrar, pudiendo ser titular de bienes y derechos y ejercitar toda clase de actos y negocios jurídicos, sin más limitaciones que las que se derivan de las Leyes y de sus Estatutos. El domicilio social de la Fundación está situado en la ciudad de San Cristóbal de La Laguna y los fines que rigen su actuación son los siguientes:

1. Gestionar, coordinar, y asesorar en materia de investigación en el ámbito establecido en el artículo 2 de sus Estatutos.

2. Estimular la colaboración en materia de Investigación entre el Hospital

Universitario de Canarias, y la Facultad de Medicina promoviendo la creación de Grupos de Investigación competitivos entre el personal de ambas Instituciones.

3. Promover la Investigación Clínica, Epidemiológica, y Básica en el área de la Biomedicina, poniendo al alcance de los investigadores los medios de la Fundación para el desarrollo de investigaciones de alta calidad.

4. Promover Programas y Proyectos de investigación multidisciplinarios orientados a resolver los problemas sanitarios de la Comunidad Autónoma Canaria.

5. Dotar a los investigadores de una infraestructura general de apoyo a la investigación para el cumplimiento de sus fines.

6. Velar por la ética y los principios deontológicos de la investigación valiéndose de los organismos establecidos por la ley vigente.

7. Difundir el resultado de la tarea investigadora y facilitar su incorporación a la práctica clínica.

8. Realizar un seguimiento que garantice el cumplimiento y la calidad de los compromisos que los investigadores o la Fundación establezcan con las Entidades Públicas o Privadas que financian la investigación.

9. Racionalizar el uso de los medios dispuestos para el cumplimiento de los fines fundacionales y favorecer la colaboración con otros Centros que realicen tareas afines.

10. Racionalizar y ordenar las aportaciones y los gastos necesarios al objeto de la Fundación, y procurarle la mejor administración.

11 Promover la recaudación de los recursos económicos necesarios para el cumplimiento del objeto de la Institución.

12. Intervenir y tomar parte en todos aquellos ámbitos que, en general, se relacionen con estos objetivos.

13. Relacionar la Investigación Biomédica de nuestro ámbito con la de otras áreas, favoreciendo la participación de equipos de investigación en programas multicéntricos, tanto nacionales, como europeos y del resto del mundo.

14. Promover la formación en investigación entre los profesionales de su ámbito de actuación.

Además, señala en el escrito de consulta que la fundación está realizando contratos de estudios observacionales, ensayos clínicos, etc., con clientes con independencia de que éstos tengan su establecimiento permanente en Canarias, Península, resto de la Unión Europea o América. La realización de estos contratos los lleva a cabo en un hospital público de nuestra Comunidad Autónoma que es donde está ubicada la sede de la propia Fundación. Durante los pocos años de "vida" de la fundación sólo en muy contadas ocasiones algún laboratorio (cliente) de Península ha cuestionado la procedencia del IGIC repercutido en las facturas emitidas, al entender el cliente que no es de aplicación la regla especial de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.2.3º.a) de la Ley 20/1991. No obstante, últimamente, uno de estos clientes no está conforme con la repercusión del IGIC y argumenta:

1º.- El cliente no puede ser sujeto de IGIC porque no tiene establecimiento permanente en Canarias

2º.- Los ensayos clínicos se consideran prestaciones de servicios entendidos como "suministro de información" puesto que el fundamento de los mismos es la realización de un informe que recoja las conclusiones del mismo.

3º.- En cuanto a la aplicación del artículo 17. 2.5º.A) de la Ley de 20/1991, tras reproducir el texto legal, concluye que no basta para que no se aplique el criterio de lugar de destino de los servicios, que el destinatario esté domiciliado en un Estado miembro, sino que también ese destinatario no sea empresario o profesional, algo que no es de aplicación, ya que el cliente es una entidad empresarial.

Por todo ello, el cliente de la Fundación entiende que la facturación de ensayos clínicos no debe estar sujeta a IGIC; sin embargo dicho servicio, al localizarse en el territorio de aplicación del IVA, el cliente estará obligado a autorrepercutir la cuota de IVA en el periodo correspondiente a aquel en el que se realizó el servicio, declarando dicha cuota tanto como IVA devengado como IVA deducible en la correspondiente declaración, así como a expedir la correspondiente autofactura.

A la vista de estos antecedentes, la entidad consulta:

1º ¿Estaremos obrando bien a la hora de repercutir IGIC en nuestras facturas en base al artículo 17.2.3º a) por la gestión económica de la investigación realizada en Canarias (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás)?

2º. Dentro de la Memoria Económica del Ensayo (documento incluido en el contrato que también aporta) figura el desglose de los porcentajes que se asignan a cada partida susceptible de facturación: 65-70% para cubrir gastos del personal que interviene en el ensayo o estudio (investigador principal y/o colaboradores), 5-10% para cubrir costes de farmacia (control de medicación) y un 20% del presupuesto global del ensayo en concepto de costes indirectos y de fomento a la investigación y ensayo clínico). ¿Se puede cobrar IGIC sólo por la facturación de los costes indirectos? Los costes indirectos son la parte que la fundación cobra por los trámites administrativos de gestión y seguimiento de los contratos, y que siempre se revierte en la propia fundación, puesto que lo demás son servicios relacionados con la medicina.

3º. ¿Recoge la Ley 20/1991 algún apartado donde diga que el hecho de haber realizado operaciones anteriores con un cliente y éste haber consentido y abonado el IGIC que se le ha repercutido, no sólo sea prueba manifiesta del consentimiento mutuo sino que además signifique la correcta aplicación del mismo en futuras operaciones de las mismas características? Es decir, si hace dos meses este cliente de Península nos ha abonado una factura con nuestro IGIC repercutido en concepto de "50% de adelanto del estudio XXXX", en la siguiente factura por lo que restase pagar del estudio ¿también procede?

SEGUNDO.- Para empezar, ha de señalarse que el artículo 20.Uno.6 de la Ley 20/1991 establece:

"Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa".

Por su parte, el artículo 227.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, reconoce expresamente la admisibilidad de la reclamación en vía económico-administrativa de las actuaciones u omisiones de los particulares *"relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente."*

Por lo que dice el texto de la consulta, parece que existe una controversia entre la consultante y uno de sus clientes con respecto a la repercusión del IGIC, como consecuencia de una distinta interpretación de la reglas de localización de las prestaciones de servicio. Téngase en cuenta que con relación a esta posible controversia la presente contestación no sustituye al procedimiento legalmente previsto para su resolución que es la reclamación económico administrativa. Y que en el supuesto de que la consultante la hubiera interpuesto con anterioridad a la presentación de esta consulta vinculante, esta contestación nunca tendrá nunca carácter vinculante para la Administración Tributaria, de acuerdo con el artículo 89.2 de la Ley General Tributaria.

TERCERO.- Antes de contestar esta consulta tributaria, esta Dirección General ha solicitado el informe previo de la

Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991 al Ministerio de Economía y Hacienda, al referirse la consulta a los criterios de localización del hecho imponible de las prestaciones de servicio. El informe del Subdirector General de Impuestos sobre el Consumo del Ministerio de Economía y Hacienda, de 15 de enero de 2010, señala:

"PRIMERO.- De la descripción de los hechos se desprende que la Fundación consultante, establecida en las Islas Canarias, presta un servicio de gestión económica y coordinación de análisis clínicos, estudios observacionales, etc. llevados a cabo en un hospital ajeno a la Fundación situado igualmente en las Islas Canarias.

Dichos servicios se prestan, entre otros, a un laboratorio establecido en la Península. La entidad se cuestiona cuál es el lugar donde se entiende prestados tales servicios.

SEGUNDO.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno.a) de la citada

Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo"

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios"

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las Fundaciones que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

No obstante, en la medida en que la Fundación, que no tiene naturaleza mercantil, no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta, la misma no tendría la condición de empresario a los efectos del Impuesto sobre el Valor

Añadido y, por tanto, no podría deducir cuota alguna soportada por dicho Impuesto sino que actuaría como un consumidor final respecto del mismo.

De acuerdo con la descripción que se realiza en el escrito de consulta, la Fundación consultante tiene la consideración de empresario respecto de las actividades descritas, ya que procede a la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios mediante contraprestación. En particular, por lo que al objeto de consulta se refiere, la entidad consultante parece que presta a sus clientes (laboratorios farmacéuticos) un conjunto integrado de servicios relativos a la coordinación de los medios necesarios para la ejecución de ensayos clínicos, estudios observacionales, etc, siendo tales ensayos y estudios llevados a cabo en un hospital ajeno a la Fundación situado en las Islas Canarias.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, los servicios prestados por la entidad consultante, en la medida en que se realizan mediante contraprestación, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

TERCERO.- Por otra parte, el apartado uno del artículo 11 de la Ley, establece que "a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes"

CUARTO.- A efectos de determinar cuándo los citados servicios deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1 992, concretamente, en los artículos 69 y 70 de la misma, que regulan la regla general y las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios, respectivamente (con excepción de los servicios de transporte intracomunitario y servicios accesorios y de mediación en los mismos).

No obstante, se debe tener en consideración, de igual forma, la Resolución de 23 de diciembre de 2009, de esta Dirección General, relativa a la aplicación e interpretación de determinadas directivas comunitarias en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29), que tiene por objeto arbitrar provisionalmente un conjunto de criterios interpretativos que permita dar cumplimiento al mandato contenido, entre otras, en la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, hasta que dichas disposiciones comunitarias se incorporen formalmente al ordenamiento jurídico español.

En concreto, el apartado segundo de la parte III de dicha Resolución, relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios (reglas generales), establece lo siguiente:

"1. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 44 y 45 de la Directiva

2006/112/CE, las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 70 de la Ley 37/1992 y en el apartado tercero de esta Resolución, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

(...)"

Según el escrito de consulta la Fundación consultante presta sus servicios, entre otros, a un laboratorio establecido en la Península, es decir, en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que, de acuerdo con lo anterior, y no resultando de aplicación ninguna de las reglas especiales establecidas en los artículos 46 a 50 y 53 a 58 de la Directiva 2006/112/CE, tales servicios se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto estando, por consiguiente, sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

QUINTO. En cuanto al sujeto pasivo del Impuesto, el apartado quinto de la

parte III de la misma Resolución establece lo siguiente:

"1. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 196 de la Directiva 2006/112/CE y sin perjuicio de lo dispuesto en el número 40 del apartado uno del artículo 84 de la Ley 37/1992, serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en e/territorio de aplicación del Impuesto, sin más excepciones que las contenidas en las letras b') y c') del número 2º del apartado uno del artículo 84 de la Ley 37/1992.

(«.»),

De acuerdo con lo anterior, cuando la Fundación consultante, establecida en las Islas Canarias, preste sus servicios a un laboratorio que tenga la condición de empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, será este último el sujeto pasivo de dicho Impuesto estando sujeto, por tanto, al cumplimiento de las obligaciones que se regulan en el artículo 164, apartado uno, de la Ley 37/1992 que establece lo siguiente:

"Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente,

1º. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las

actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

2º. Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicar/o y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4º. Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5º. Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6º. Presentar las declaraciones liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2º, de esta Ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7º. Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.”

CUARTO.- Siendo esto así, y siendo claro también que las operaciones que realiza la Fundación han de calificarse, a efec-

tos del IGIC, de prestaciones de servicios, según el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, la cuestión se centra en determinar en qué lugar han de entenderse realizados estos servicios.

El artículo 2 de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria (BOE núm. 53, de 02.03.2010), ha modificado la redacción del artículo 17 de la Ley 20/1991, que, como es sabido, regula el lugar de realización de las prestaciones de servicio. Esta Ley 2/2010 entró en vigor el pasado 3 de marzo, si bien sus efectos se retrotraen al día 1 de enero de este año, salvo ciertas excepciones que no afectan al caso que estamos examinando. La nueva redacción del artículo 17 dispone:

"Uno. Reglas generales.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con inde-

pendencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

3. Por excepción a lo expresado en el número 2 anterior, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto:

(...)

Tres. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

..."

De esta regulación cabe destacar:

– Primero, que el nuevo artículo 17 distingue las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios entre las operaciones estrictamente empresariales, en las que el prestador y el destinatario del servicio son empresarios o profesionales, y aquellas otras en las que el destinatario es un particular, es decir, un sujeto que no es empresario o profesional. En el primer caso, la Ley establece que

como regla general la prestación de servicio se localiza siempre en destino, y, por tanto, la prestación solamente se localizará en el archipiélago cuando el empresario adquirente destinatario del servicio tenga su sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en las islas con independencia de dónde se encuentre la sede del prestador. En el supuesto en el que el destinatario es un particular, la prestación de servicio se localiza en origen y estará sujeta al IGIC si la sede o el establecimiento del prestador está situado en nuestra Comunidad Autónoma.

– Segundo, que estas reglas generales se completan en el apartado Uno.3 con la exclusión de aquellos servicios cuyos destinatarios son particulares que estén establecidos o tengan su residencia habitual o domicilio fuera de la Unión Europea.

– Y tercero, que el artículo 17 contiene en el apartado Tres una serie de reglas especiales en el que se establece que se entenderán prestados en el archipiélago, entre otros, los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en Canarias, los de restaurante y catering que se presten materialmente en nuestro territorio, y los prestados por vía electrónica o los mismos de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión cuando el destinatario de los servicios no sea empresario o profesional y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio en las islas.

Haciendo aplicación de estas reglas de localización al caso que nos ocupa, y más en concreto, de la regla general del artículo

lo 17.1 de la Ley 20/1991, es claro que las prestaciones de servicios consultadas (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) no se encuentran sujetas al IGIC. Desde un punto de vista de su naturaleza, nos encontramos ante unas operaciones estrictamente empresariales, que, como hemos dicho, a efectos del IGIC, se localizan en destino, es decir, en la sede de la actividad económica del cliente, la cual -en el supuesto que estamos examinando- se encuentra más allá del ámbito espacial del impuesto al estar situada en la Península. Esta localización de los servicios en la Península determina que la Fundación consultante no esté sujeta al IGIC por estas operaciones y no deba tampoco repercutir el impuesto a su cliente-empresario, ya que los servicios localizados fuera del archipiélago, aunque sean realizados por empresas con sede en las Islas Canarias, no están sujetos al IGIC.

Esto sentado, apenas si tiene interés el examinar las otras dos cuestiones consultadas:

a) El cobro del IGIC por la facturación de los costes indirectos.

Esta primera cuestión está íntimamente ligada con la anterior, y su respuesta está implícita en la contestación que hemos dado a la localización de los servicios que presta la Fundación. Es evidente que al estar los servicios consultados no sujetos al IGIC, no tiene ningún sentido plantearse si la Fundación puede o no repercutir el impuesto por los costes indirectos. Desde la perspectiva que aquí inte-

resa, basta con señalar que como quiera que el hecho imponible del Impuesto no se ha realizado ni tampoco se ha originado el nacimiento de la obligación tributaria, no existe ningún IGIC que repercutir ni que cobrar por la facturación de esos costes indirectos, ya que para que pueda practicarse la repercusión es necesario que la operación -no es el caso- esté sujeta al Impuesto.

b) El abono del IGIC en operaciones anteriores.

No es factible examinar aquí la naturaleza y el carácter del crédito tributario del IGIC: nos debe bastar con destacar que la presencia del interés público en la relación jurídica del IGIC, demanda que la Administración Tributaria no solo cobre el IGIC, sino que lo haga precisamente a aquel que aparece fijado en la Ley 20/1991.

Por tanto, los acuerdos que se hayan establecido en esta materia, o el hecho -como dice la consultante- de que se haya consentido y abonado el IGIC en operaciones anteriores por sujetos que no tenían que soportarlo, tienen un alcance meramente privado, sin ninguna repercusión en la relación jurídica del IGIC. Así se desprende del artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: *"Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas"*. O del mismo artículo 20.Uno.1 de la Ley

20/1991 que refiriéndose a la obligación de repercutir y soportar el IGIC, establece que estas obligaciones existen *"cualquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos"*.

En suma, la repercusión indebida del IGIC -aunque haya existido consentimiento del destinatario de la operación- no altera la relación del Impuesto con el destinatario, ya que esta relación jurídica viene determinada por la Ley. Por tanto, si la Ley 20/1991 -como es el caso- establece que la operación está no sujeta, no cabe luego modificar esa situación jurídica por el hecho de que antes se haya abonado indebidamente el IGIC en otras operaciones anteriores.

QUINTO.- Como resumen de lo que hemos expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo:

Primero.- Que no están sujetas al IGIC las prestaciones de servicios consistentes en la gestión económica de la inves-

tigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) realizadas en Canarias por la Fundación consultante, cuyo destinatario sea una sociedad mercantil con sede de su actividad económica en la Península.

Segundo.- Que la repercusión indebida del IGIC, aunque haya existido un consentimiento del destinatario de la operación, no altera la relación del impuesto, ni permite que pueda llevarse a cabo una repercusión del Impuesto por el simple hecho de que se haya abonado indebidamente el IGIC en operaciones anteriores

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

PLAZO DE MATERIALIZACIÓN Y PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EN LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

(COMENTARIO A LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 23 DE DICIEMBRE DE 2009)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los hechos.
- III. Una alegación relevante: ejercicio objeto de comprobación, fin del plazo de materialización y prescripción.
- IV. El plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias.
- V. El plazo de prescripción del derecho a liquidar el ejercicio de incumplimiento del requisito de la materialización.
- VI. El inicio el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar el ejercicio de incumplimiento del requisito de materialización.
- VII. El incumplimiento del requisito de la contabilidad inicial de la RIC: ¿relevancia de la prescripción del derecho a liquidar del ejercicio de la dotación?
- VIII. A modo de conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

Una de las cuestiones analizadas en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, rec. Núm. 49/2009, ponente D. Javier Eugenio López Candela)¹ es la relativa al cómputo del plazo de prescripción aplicable en los supuestos de incumplimiento del requisito de la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC), lo que se conecta con el propio plazo para materializar la RIC dotada, previsto en el art. 27 de la Ley 19/1994.

De todos modos, esta conexión entre el plazo de dotación de la RIC y el plazo de prescripción aplicable, que en verdad existe, no es tan directa como parece mostrarse, sin embargo, en esta sentencia: el plazo de prescripción aplicable en los supuestos de incumplimiento del requisito de la materialización de la RIC no comienza cuando finaliza el plazo para materializar la RIC dotada, lo que, por el contrario, parece sostenerse por la Audiencia Nacional en esta sentencia de diciembre de 2009.

Esto es lo que ha motivado en gran medida que detengamos nuestra atención en ella. Aunque la misma trascendencia práctica y teórica del tema de la prescripción, también en el ámbito de este beneficio fiscal del régimen especial canario, ya sería razón suficiente para analizar esta cuestión. Así lo haremos, aunque sólo sea

a modo de primera aproximación al hilo de lo dispuesto en esta sentencia.

Situemos previamente al lector, no obstante, en los hechos que están detrás de lo resuelto por la Audiencia Nacional.

II. LOS HECHOS

Un registrador de la propiedad incluyó en sus autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 1999 y 2000 sendas deducciones en concepto de Reserva para Inversiones en Canarias al haber destinado a la RIC determinados rendimientos netos de su explotación. En concreto, en el ejercicio 1999 dotó una RIC por importe de 450.759,08 euros y practicó una deducción en la cuota íntegra de 211.190,63 euros. Por su parte, en el ejercicio 2000, la dotación a la RIC ascendió a 288.485,81 y deducción en la cuota íntegra practicada fue de 133.886,26 euros. Con posterioridad, este registrador materializó parte de las reservas dotadas a través de la suscripción de participaciones en dos sociedades, una constituida en junio de 2001, y otra que se constituyó en julio de 2002.

El 6 de septiembre de 2006 se inicia un procedimiento de inspección, en el que tras la realización de ciertas actuaciones se llega a la extensión de un acta de disconformidad el 29 de junio de 2007 por el IRPF, ejercicios 2003-2004, en la que se determina una cuota tributaria a ingresar de 298.912,54, además de los correspon-

¹ Referencia La Ley núm. 249813/2009.

dientes intereses de demora. El origen de la regularización inspectora estaba en que la Inspección entendió que las sociedades antes mencionadas en cuyas participaciones se materializó parte de las dotaciones de la RIC de los ejercicios 1999 y 2000 no desarrollaron actividad económica alguna.

Una vez finalizado el correspondiente plazo de alegaciones posterior al acta de disconformidad, sin que se presentara ninguna por parte del obligado tributario, el Inspector Jefe dicta el 31 de agosto de 2007 la liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta, que es notificada a aquél el 3 de septiembre. Esta liquidación es impugnada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestima la reclamación en su resolución de 26 de marzo de 2009, que es lo que constituye objeto de impugnación en el recurso contencioso-administrativo resuelto por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2009.

III. UNA ALEGACIÓN RELEVANTE: EJERCICIO OBJETO DE COMPROBACIÓN, FIN DEL PLAZO DE MATERIALIZACIÓN Y PRESCRIPCIÓN

El recurrente alegaba, como primer motivo de impugnación, que la Administración tributaria debía haber comprobado los ejercicios 2002 y 2003 y no los ejercicios 2003 y 2004, tal como había

efectuado. Esto estaría motivado, según señalaba el actor en su demanda, en que al tratarse de una RIC dotada con cargo a los beneficios derivados de los ejercicios 1999 y 2000, el plazo de finalización de las inversiones terminaría en los años 2002 y 2003. Lo que tenía una especial relevancia, en su opinión, porque como consecuencia de lo anterior, el ejercicio 2002 estaría prescrito (FJ. 3º).

Con lo anterior, el recurrente ponía de manifiesto la relevancia que tiene el fin del plazo de materialización de la RIC, en los supuestos en los que se entiende que es el requisito de materialización el que se ha incumplido, en relación con las actuaciones administrativas que tienen por objeto comprobar el cumplimiento o incumplimiento de aquel requisito. Puesto que es el momento en el que se considera producido el incumplimiento del requisito de la materialización de la RIC, que según la opinión más extendida es cuando finaliza el plazo previsto por el art. 27 de la Ley 19/1994 para materializar aquélla², el que determina directamente el ejercicio impositivo que habrá de ser incluido como objeto del procedimiento de comprobación tendente a comprobar el requisito de la materialización, así como también el ejercicio impositivo respecto al cual en el momento de inicio de dicho procedimiento de comprobación no puede haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidar³.

² S. Miranda Calderín, *La planificación de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Hacienda Canaria-DAR, Madrid, 2005, págs. 473-474; V. M. Sánchez Blázquez., *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson-Aranzadi, Hacienda Canaria, Cizur Menor, 2008, págs. 87 y ss.

³ V. M. Sánchez Blázquez., *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canaria*, cit., págs. 92-93.

IV. EL PLAZO DE MATERIALIZACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

La alegación del recurrente de que el plazo de materialización de las inversiones terminaría en los años 2002 y 2003 y no en los años 2003 y 2004 como había entendido, por el contrario, la Inspección, pone de relieve las dudas que se han suscitado en torno al cómputo del plazo de materialización.

El art. 27 de la Ley 19/1994, tanto en su redacción originaria como en la actual, prevé al respecto que *"Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de algunas de las siguientes inversiones (...)"* (apartado 4).

La interpretación que finalmente ha prevalecido en la doctrina administrativa y jurisprudencia es la que entiende que el plazo de tres años previsto por la Ley debe computarse desde la fecha del devengo del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), esto es, desde el 31 de diciembre en el supuesto más común, pero correspondiente al ejercicio en el que real y materialmente se lleva a cabo la dotación de la RIC. Y el ejercicio en el que de modo real y material se

dota la RIC no es el ejercicio a cargo de cuyos beneficios se realiza la dotación de la RIC, sino el ejercicio siguiente⁴. Como se señala en esta misma sentencia, aunque a otros efectos, es *"el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio el adecuado para conocer, y por tanto contabilizar, si ha habido o no beneficios"* (FJ. 4º).

De este modo, centrándonos en el supuesto controvertido, la dotación de la RIC a cargo de los beneficios del ejercicio 1999 no se hace hasta el ejercicio 2000, que es cuando, en el supuesto de las entidades sujetas al IS, el órgano social correspondiente toma el acuerdo de distribución del resultado del ejercicio, decidiendo destinar a la RIC la cantidad de que se trate. Por lo tanto, el plazo de tres años previsto por el art. 27 de la Ley 19/1994 para materializar la RIC del ejercicio 1999 comenzaría a computarse desde el 31 de diciembre del año 2000, por lo que finalizaría el 31 de diciembre de 2003.

Desde esta perspectiva, la actuación de la Administración Tributaria en el supuesto objeto de enjuiciamiento, al comprobar los ejercicios 2003 y 2004 en relación con el incumplimiento del requisito de la materialización de las RIC dotadas de los ejercicios 1999 y 2000, fue totalmente correcta, a pesar de lo alegado por el recurrente. Es cierto que hubo en su momento alguna opinión que situaba el final del cómputo del plazo de materialización un año antes, en la línea defendida por el recurrente. A ello

⁴ Puede verse al respecto Miranda Calderín, *La planificación de la Reserva para Inversiones en Canarias*, cit., págs. 207 y ss.

parece referirse la Audiencia Nacional cuando desestima la alegación del recurrente *"con independencia de los precedentes administrativos, económico-administrativos o de otros Tribunales que cita la demanda (aunque la consulta de la DGT de 11. 4. 1995 sigue la tesis del recurrente), que no vinculan a esta Sala"* (FJ. 4º). Pero como decíamos la tesis que ha prevalecido en la doctrina administrativa y jurisprudencia es la que aplicó la Inspección de los Tributos en el supuesto enjuiciado.

De todas formas, no queda clara del todo la posición de la Audiencia Nacional en esta sentencia en relación con la cuestión del plazo de materialización porque a pesar de haber señalado lo anterior, después sitúa el *"momento en que transcurre el plazo de materialización de las inversiones"* en el *"31 de diciembre de 2002 y 2003"* (FJ. 4º). Desconocemos si se trata de un simple error o no o si es únicamente la hipótesis sostenida por el recurrente como determinante de la prescripción que acoge el Tribunal a efectos de rechazar esta última, puesto que incluso computando el plazo de materialización según lo defendido por el recurrente no podía concluirse que el ejercicio 2002 estuviera prescrito: el procedimiento de inspección comenzó el 6 de septiembre de 2006, por lo que entonces no se habría consumado aún un plazo de prescripción de cuatro años iniciado el 31 de diciembre de 2002.

V. EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR EL EJERCICIO DE INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE LA MATERIALIZACIÓN

En cualquier caso, si el recurrente defendía que la Administración Tributaria debió comprobar los ejercicios 2002 y 2003, al ser el 31 de diciembre de cada uno de estos dos años el momento en el que finalizaba el plazo de materialización de las RIC dotadas de los ejercicios 1999 y 2000, era fundamentalmente porque de este modo podía sostener, al menos en su opinión, que el ejercicio 2002 estaría prescrito. Acudía así el recurrente a la conexión a que hacíamos referencia con anterioridad entre el plazo de materialización y el plazo de prescripción relevante en los supuestos de incumplimiento del requisito de materialización.

Sin embargo, esta conexión entre el plazo de dotación de la RIC y el plazo de prescripción aplicable, que en verdad existe, y como señalamos antes, no es tan directa como parece mostrarse en esta sentencia. Puesto que el plazo de prescripción aplicable en los supuestos de incumplimiento del requisito de la materialización de la RIC no comienza cuando finaliza el plazo para materializar la RIC dotada. Esto, por el contrario, parece sostenerse por la Audiencia Nacional en esta sentencia de 23 de diciembre de 2009.

En este sentido, el Tribunal rechaza la prescripción del ejercicio 2002 defendida por la recurrente *"pues si la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria nace a partir del momento en que transcurre el plazo de materialización de las inversiones, y esto ocurre precisamente a fecha 31 de diciembre de 2002 y 2003 -plazo en el no habían concluido*

todavía las materializaciones, el inicio de las actuaciones de comprobación en fecha 6 septiembre del año 2006 ha interrumpido el mencionado plazo, sin que ha transcurrido el de cuatro años previsto en los artículos 64 a y 66. 1 a de la Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre de 1963 de aplicación al caso" (FJ. 4º).

La Audiencia Nacional, de este modo, identifica con gran precisión el plazo de prescripción relevante en los supuestos de incumplimiento del requisito de materialización de la RIC: el llamado plazo de prescripción del derecho a liquidar del art. 64 a) de la LGT de 1963, que es de cuatro años y que en realidad es el plazo de prescripción de la obligación tributaria principal por inactividad en la liquidación tributaria⁵. Esto está perfectamente justificado porque en el supuesto de que se incumpla el requisito de la materialización de la RIC, al igual que sucede en los casos de incumplimiento del resto de requisitos futuros a que se condiciona la primera aplicación provisional

de este beneficio fiscal en la autoliquidación del sujeto pasivo, el art. 27 de la Ley 19/1994 prevé consecuencias materiales de carácter liquidatorio en el ejercicio de incumplimiento, que traerán consigo un incremento de la deuda tributaria de dicho ejercicio o, en su caso, una disminución de la cantidad a compensar o devolver correspondiente. Sin perjuicio de que este art. 27 prevea también, con una mayor o menor claridad, que estas consecuencias materiales de carácter liquidatorio en el ejercicio de incumplimiento habrán de ser determinadas por el propio sujeto pasivo en la autoliquidación de dicho ejercicio⁶.

Por tanto, ante alguno de aquellos incumplimientos de requisitos futuros del beneficio fiscal de la RIC que supone su pérdida, el sujeto pasivo debe autoliquidar la mayor deuda tributaria en el ejercicio de incumplimiento, además de los correspondientes intereses de demora. Y en el caso de que el sujeto pasivo no cumpla esa obligación de autoliquidar regularizando el

⁵ V. M. Sánchez Blázquez, *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, Madrid, 2007, págs. 43 y ss.

⁶ En este sentido, disponía el apartado 8 del originario art. 27 de la Ley 19/1994: *"La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma."*

Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible". Y el actual apartado 16 del art. 27 dispone: *"La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas en el apartado 4 de este artículo, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, salvo los contenidos en sus apartados 3, 10 y 13, dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes."*

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

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

beneficio fiscal perdido, o la cumpla de modo incorrecto, es la Administración Tributaria la que deberá llevarlo a cabo, a través de las correspondientes actuaciones comprobadoras y liquidadoras. En consecuencia, el silencio del sujeto pasivo y de la Administración Tributaria por mas de cuatro años determinante de la prescripción en estos supuestos es el que se produce en el ámbito de la liquidación tributaria, por lo que estamos en la denominada prescripción del derecho a liquidar, como señala con acierto la Audiencia Nacional en esta sentencia.

VI. EL INICIO DEL CÁMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR EL EJERCICIO DE INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE LA MATERIALIZACIÓN

La Audiencia Nacional, sin embargo, no sitúa correctamente, en nuestra opinión, el momento de inicio del cómputo de dicho plazo de prescripción. Porque para el Tribunal el momento inicial del cómputo del plazo de prescripción de *"la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria"* es el *"momento en que transcurrir el plazo de materialización de las inversiones"*, lo que ocurre en el supuesto enjuiciado

ciado *"a fecha 31 de diciembre de 2002 y 2003"*. Lo que parece justificar en que es a partir de dicho momento cuando *"nace"* aquella *"acción de la Administración para determinar la deuda tributaria"*.

Con esta precisión la Audiencia Nacional se hace eco de aquella teoría que sitúa el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones o de los derechos en el momento en que dichas acciones o derechos nacen. Es decir, de este modo hace recepción de la teoría de la *"actio nata"*. Sin embargo, para fundamentar esta afirmación omite el Tribunal cualquier justificación adicional que podría haber estado en un determinado precepto normativo, lo cual es especialmente necesario en el ámbito tributario por exigencias del principio de legalidad y de reserva de ley. Ante la ausencia de una previsión específica para la RIC, a diferencia de lo que sucede en la regulación normativa de otros beneficios fiscales condicionales⁷, este precepto normativo podría haber sido el art. 1969 del Código Civil que es precisamente donde se recoge la teoría de la *"actio nata"*: *"El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no hay disposición especial que otra determine, se contará desde el día en que pudiera ejercitarse"*.

⁷ Uno de estos supuestos lo constituía el art. 25 de la Ley 19/1994, en una redacción anterior a la actualmente vigente, fruto de la reforma de finales de 2006, en relación con las exenciones por adquisición de bienes de inversión, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto General Indirecto Canario. Puesto de acuerdo a lo dispuesto en su apartado 4, el incumplimiento de los requisitos a que se condicionan estos beneficios fiscales *"determinará la improcedencia de las exenciones previstas en el presente artículo, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comenzando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos"*.

Sin embargo, el recurso al Código Civil para fijar el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar, aunque sea en un supuesto peculiar como es éste de los casos de incumplimiento del requisito de la materialización de la RIC, sólo es posible si en la normativa estrictamente tributaria no existe regulación aplicable alguna, es decir, cuando en dicha normativa tributaria existe una laguna. Así lo exigen las previsiones generales sobre fuentes normativas de la LGT (art. 7. 2 de la LGT)⁸. Y esta laguna no existe, en nuestra opinión, porque la LGT, tanto la de 1963 aplicable al caso como la de 2003, sí prevé expresamente cual es el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar: cuando finaliza el plazo de declaración o autoliquidación (art. 65 de la LGT de 1963 y 67 de la LGT de 2003). Téngase en cuenta que el que esta previsión de la LGT sea aplicable a estos supuestos de incumplimiento del requisito de materialización de la RIC, al igual que sucede con los casos de incumplimiento del resto de requisitos futuros de este beneficio fiscal, se justifica en que para ellos sí se prevé un plazo de declaración o autoliquidación: el plazo de presentación de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento en el que el sujeto pasivo debe regularizar la RIC perdida. El final de dicho plazo de autoliquidación, por tanto, marcaría el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar⁹.

VII. EL INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE LA CONTABILIZACIÓN INICIAL DE LA RIC: ¿RELEVANCIA DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR DEL EJERCICIO DE LA DOTACIÓN?

La Audiencia Nacional también señala que *"igualmente no resulta relevante el hecho de que el actor haya realizado una irregularidad contable al no haber contabilizado en los ejercicios 2000 y 2001 las dotaciones realizadas por ser el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio el adecuado para conocer, y por tanto contabilizar, si ha habido o no beneficios"* (FJ. 4º).

No conocemos qué fue exactamente lo alegado por el recurrente en relación con esta cuestión y si en estas alegaciones, de modo más concreto, se sostenía una posible prescripción de alguno de los ejercicios en los que se aplicó el beneficio fiscal, los ejercicios 1999 y 2000. Puesto que lo únicos datos que tenemos sobre esta argumentación son la postura que parece defender la Audiencia Nacional al respecto que es, por un lado, que *"la contabilización hecha por el actor ha operado en los ejercicios 1999 y 2000"* y, por otro, que no se ha producido la prescripción porque la prescripción relevante sería la relativa a la materialización, en los términos que vimos con anterioridad.

⁸ "Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común".

⁹ V. M. Sánchez Blázquez, "La prescripción: cuestiones cerradas y abiertas sobre el inicio de su cómputo en los derechos a liquidar y a exigir el pago", en *Hacienda Canaria*, núm. 10 (especial), págs. 163-164.

De todos modos, lo que sí parece claro ante la mención realizada en la sentencia es que el recurrente alegó *"una irregularidad contable al no haber contabilizado en los ejercicios 2000 y 2001"*. Lo que parece referirse, además, a la primera contabilización de la RIC, que es lo que justifica que se haga referencia a que es *"el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio el adecuado para conocer, y por tanto contabilizar, si ha habido o no beneficios"*. Si esto es así, se habría podido producir también, al menos esto es lo que alega el recurrente, el incumplimiento del requisito de la contabilización de la RIC. Es decir, el requisito previsto en el art. 27. 3 de la Ley 19/1994 de que *"La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado (...)"*.

En la medida en la cual pueda sostenerse que la primera contabilización de la RIC deba efectuarse con anterioridad a la presentación de la autoliquidación del IS o del IRPF, al menos con carácter general¹⁰, la alegación de el incumplimiento de este requisito, además del de la materialización finalmente regularizada por la Administración Tributaria, plantea una interesante problemática en relación con la prescripción en la RIC.

Nos estamos refiriendo a la problemática que se genera en aquellos supuestos

en los que se han producido incumplimientos anteriores a aquel que es efectivamente comprobado y regularizado por la Administración tributaria y el ejercicio o ejercicios en que se han producido aquellos incumplimientos previos están prescritos.

Esto podría ocurrir en relación con el mismo requisito que debe cumplirse durante un determinado período de tiempo: pensemos, por ejemplo, en el debido mantenimiento en funcionamiento del bien objeto de materialización, que dejó de producirse en un determinado ejercicio, que puede haber prescrito (el bien se transmitió o arrendó o se ha producido el cese en la actividad económica), y que debe continuarse en otro u otros ejercicios posteriores, en relación con los cuales podría no haberse consumado aún la prescripción.

Pero también podría plantearse aquella problemática en relación con dos grupos de requisitos distintos: sería el caso, entre otros supuestos, de que hubiera prescrito el ejercicio en el que se aplicó el beneficio fiscal, habiendo existido un incumplimiento de alguno de los requisitos de la dotación, y no se hubiera consumado la prescripción en relación con el requisito de materialización.

Se trata ésta de una problemática que requiere un estudio más detenido, que aquí no puede llevarse a cabo, pero en relación

¹⁰ Este es el criterio que siguen, entre otros, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, en Resoluciones de 29 de octubre (reclam. núm. 38/1559/2001) y de 26 de noviembre (reclam. núm. 38/807/2001) de 2002, de 24 de febrero (reclam. núm. 38/1106/2001) y tres de 27 de febrero de 2003 (reclam. núm. 38/1734/2001, 38/1735/2001, 38/1743/2002), y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de Santa Cruz de Tenerife), en Sentencias de 29 de octubre de 2004 (ponente D. Ángel Acevedo Campos) y de 18 de enero y de 26 de abril de 2005 (en ambas es ponente D^a María Pilar Alonso Sotorrio).

con la cual se han dado ya algunas respuestas por la doctrina económico-administrativa y jurisprudencia. Pondremos aquí un par de ejemplos.

En el supuesto enjuiciado por la Resolución del TEAR de Canarias de 31 de enero de 2003¹¹, el recurrente alegaba que *"al estar prescrito el ejercicio 1994 y ser la dotación incorrecta, según criterio seguido por la Inspección, no se puede entrar en la correcta materialización de la dotación efectuada"*. El TEAR, sin embargo, rechaza esta alegación entendiendo que al ser dos grupos de requisitos distintos la prescripción que impide la comprobación de los requisitos de la dotación no puede evitar la comprobación de los requisitos de la materialización en tanto que se esté ante un ejercicio no prescrito.

"Respecto a dicha alegación debe señalarse –afirma el TEAR– que de acuerdo con el artículo 27 de la Ley 19/1994, la RIC está sujeta al cumplimiento de una serie de requisitos contables y materiales que se proyectan en el espacio canario y en el tiempo.

En lo que aquí interesa, sucesivamente debe dotarse la RIC, realizarse la materialización y permanecer la misma durante los plazos señalados legalmente. Al tener que cumplirse dichos requisitos en ejercicios distintos, sobre alguno de ellos puede

haber operado el instituto de la prescripción cuando se inician las actuaciones inspectoras, como sucede en el presente caso respecto al ejercicio 1994, lo cual impide a la Inspección comprobar si la entidad podía en dicho ejercicio dotar o no la RIC limitándose a verificar si se cumplían en ejercicios posteriores, no prescritos, los restantes requisitos, concretamente en el de 1998 la correcta materialización, forma ésta de actuar conforme a derecho" (FJ. 3º).

Un criterio distinto, sin embargo, se sigue por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de Santa Cruz de Tenerife) de 22 de febrero de 2005¹², si bien en relación con un mismo requisito, en concreto, el de la contabilización de la RIC, que debe mantenerse durante un determinado período de tiempo. De este modo, el Tribunal canario entendió inadmisibles una liquidación del ejercicio 1996 que regularizó la reserva dotada a cargo de los beneficios del ejercicio 1994 por el incumplimiento del requisito de la contabilización en ese ejercicio 1996, desde la perspectiva del mandato del art. 27 de que no se disponga la reserva hasta que no finalice el plazo de mantenimiento en funcionamiento de las inversiones. A pesar de que la Inspección alegó que también en el ejercicio 1996 se habría producido un incumplimiento puesto que la contabilización de la reserva debía mantenerse, el Tribunal de Justicia de Canarias entendió que al ser el ejercicio

¹¹ Reclam. núm. 35/11618/01, 35/02080/02 y 35/0208/02, recogida en *Resoluciones sobre la Reserva para Inversiones en Canarias. Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, pág. 36.

¹² Rec. Núm. 1339/2002, ponente D^a María Pilar Alonso Sotorrio (referencia en Normacef Fiscal NFJ020325).

1994 aquel en el que había de cumplirse el requisito del asiento contable, al estar prescrito, impedía la regularización administrativa respecto a un ejercicio posterior.

VIII. A MODO DE CONCLUSIÓN

Para la Audiencia Nacional, en esta sentencia de 23 de diciembre de 2009, el plazo de prescripción aplicable en los supuestos de incumplimiento del requisito de la materialización de la RIC, que es, como bien precisa el Tribunal, el de la denominada prescripción de la acción o del derecho a liquidar, comienza cuando finaliza el plazo para materializar la RIC dotada, al ser entonces cuando nace dicha acción.

Sin embargo, esta forma de entender la teoría de la "*actio nata*" a la hora de fijar el comienzo del plazo de prescripción, de acuerdo a la regulación positiva hoy vigente, sólo podría tener su base en la aplicación del art. 1969 del Código Civil, pero

éste es únicamente aplicable en defecto de normativa tributaria específica, dado el carácter supletorio de las disposiciones del Derecho común (art. 7. 2 de la LGT). Y esta normativa tributaria específica sí existe: el art. 65 de la LGT de 1963 y el art. 67 de la LGT de 2003, que sitúan el momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar al final del plazo de declaración o autoliquidación, que en estos casos de incumplimiento del requisito de la materialización, al igual que en los de incumplimiento de cualquiera otro de los requisitos futuros de la RIC, se refiere al de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, en el que el sujeto pasivo debe regularizar el beneficio fiscal perdido. El correcto cumplimiento de esta obligación de autoliquidar por parte del sujeto pasivo podrá ser comprobado por la Administración Tributaria en el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a liquidar computado desde el fin del plazo previsto para presentar dicha autoliquidación.

ANEXO

FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 23 DE DICIEMBRE DE 2009 (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN 4ª)

Ponente: Ilmo. Sr. D. Javier Eugenio López Candela

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la desestimación presunta y después expresa, del Tribunal Económico-Administrativo Central, que resuelve en fecha 26 de marzo de 2009, y desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta en fecha 3 de octubre de 2.007 en relación con la liquidación de fecha 31 de agosto de 2.007 por IRPF, ejercicios 2003-2004, correspondiendo 298.912,54€ a cuota, 42.428,90€ por intereses de demora, y 66,428,90€ por recargo girado conforme al art.27.2 de la LGT .

SEGUNDO.- Son hechos acreditados en autos que constan documentalmente en el expediente administrativo o son reconocidos por las partes, sin perjuicio de lo que se exponga en ulteriores fundamentos jurídicos, que la Inspección de Tributos de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en Canarias incoó al reclamante el 29.6.2007 acta de disconformidad NUM001 por IRPF, ejercicios 2.003-2004, cuantía de 407.845,17 €.

Del cuerpo de la mencionada Acta 71327795, y del informe ampliatorio se deduce que el actor desarrolló su actividad profesional como Registrador de la Propiedad, estando dada de alta en el IAE (epígrafe 734). E igualmente que en las declaraciones por IRPF de los ejercicios de 1999 y 2000 practicó deducciones en cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones en Canarias. En el ejercicio 1999 dotó reserva por importe de 450.759,08€, practicando una deducción en cuota íntegra de 211.190,63€, y en el ejercicio 2.000 dotó una reserva RIC por importe de 288.485,81€, practicando igual deducción a la anterior por 133.886,26€. El recurrente materializó parte de las reservas dotadas mediante suscripción de participaciones en dos sociedades, (E) SL y (J) SL.

La sociedad (E) SL se constituyó en junio de 2.001, teniendo por objeto social la compra, venta y arrendamiento de viviendas. Según la documental aportada al expediente, y sin perjuicio de lo que luego se indique, se deduce que desde su constitución ha realizado la adquisición de

dos inmuebles y la cesión de uno de ellos con fines de aprovechamiento turístico por parte de un tercero. Aunque dicha actividad está de alta en IAE para la actividad de promoción no ha desarrollado actividades de promoción; carece de local para el ejercicio de dicha actividad y cuenta con un trabajador, (...), hijo del actor, desde el 10.9.2004. El actor es administrador de dicha sociedad.

La sociedad (J) SL se constituyó el 11 de julio de 2.002, siendo su objeto social la compra, venta y arrendamiento de viviendas, así como la promoción inmobiliaria. La actividad de dicha sociedad en los ejercicios comprobados se ha limitado al alquiler al Decanato de Registradores de la propiedad y mercantiles de Santa Cruz de Tenerife de dos locales.

Como consecuencia de ello el actuario considera que dichas sociedades no desarrollan actividad económica en los ejercicios comprobados conforme al art.25.2 de la ley 40/1998, y en consecuencia no se ha cumplido lo dispuesto en el art.27.4.a de la ley 19/1994 del régimen fiscal de Canarias. Se procede, por tanto, a regularizar la deducción por Inversiones en Canarias practicada en los ejercicios 1.999-2000 en los ejercicios 2.003-2004, al incumplir el requisito de mantenimiento de la inversión, resultando la cuantía debida de 407.845,17€.

El interesado no presentó alegaciones a la propuesta de liquidación contenida en el acta, y el Inspector Regional en fecha 31 de agosto de 2007, dicta acuerdo de liquidación confirmatorio con la propuesta de liquidación que se contenía en el acta.

No conforme con el anterior acuerdo, notificado el 3 de septiembre de 2007, el interesado interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central mediante escrito de fecha 3 de octubre de 2007, la cual fue desestimada por resolución de TEAC de 26 de marzo de 2009, que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo en lo que luego se concrete.

TERCERO.- Frente a la resolución del TEAC se alza el recurrente alegando como primer motivo de impugnación que la Administración tributaria debió comprobar los ejercicios 2002-2003 y no 2003-2004, tal como se ha efectuado, toda vez que al haberse contabilizado las reservas para inversiones en los ejercicios 1999 y 2000, el plazo de finalización de las inversiones terminaría los años 2002- 2003. En consecuencia, el ejercicio de 2002 habría prescrito. Así se deduce de la lectura del artículo 27.4 de la ley 19/1994 del 6 julio de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, cuando se refiere a que "las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma en la realización de alguna de las siguientes inversiones..."

El presente recurso versa, por tanto sobre el alcance la mencionada reserva de inversiones en Canarias, sobre la cual nos hemos pronunciado en sentencias de fecha 27.9.2007, 6 de abril y 6 de mayo de 2.004, 20 de junio de 2.002, por todas, de

la Sección 2ª, y de 11 de junio de 2.008 de la Sección Cuarta. A ellas también se ha referido el TS en sentencias, entre otras, de fecha 12.12.2007, 20.12.2003 y 21.6.2003, por todas, recogiendo en las mismas como doctrina que:

La Orden de 17 de diciembre de 1964 lo estableció en favor de las «sociedades y demás entidades jurídicas, cualquiera que sea la actividad a que se dediquen» y «destinen sus beneficios a la Previsión para Inversiones»; y, asimismo, en favor de «las personas físicas, en la cuota por beneficio del Impuesto Industrial, en cuanto les sea aplicable».

Por el Decreto 3313/1966 (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Rendimientos Comerciales e Industriales) se integraron la antigua «Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria» y la antigua «Contribución Industrial» en el «Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales» (denominado «Impuesto Industrial»), gravamen que se separa en dos Títulos: el Primero, que comprende la «Cuota por Licencia» (procedente de la Contribución Industrial de Comercio y Profesiones) y, el Segundo, que comprende la «Cuota por Beneficios» (dimanante de la aplicación de la Ley de Utilidades, abarcante de comerciantes o industriales individuales).

El citado Decreto 3313/1966 dedicó sus artículos 53 a 63 a la «Regulación del Fondo de Previsión para Inversiones», al igual que el Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto General sobre la Renta

de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, aprobado por el Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, dedicó sus artículos 33 a 49.

La Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias, eleva el importe de las deducciones de la base imponible por dotaciones al FPI, del 50% señalado en los artículos 34 del Decreto 3359/1967 y 52 del Decreto 3313/1966, al 90%, respecto a las dotaciones que se hagan durante los 10 años siguientes a la entrada en vigor de la propia Ley (beneficio que se aplica a las sociedades y establecimientos -y, también, a las empresas individuales, cualquiera que sea la actividad a que se dediquen- situados en Canarias y siempre que la inversión correspondiente se realice y permanezca en el archipiélago).

Es decir, se mantienen como sujetos pasivos beneficiarios de deducción: las sociedades, las entidades jurídicas y las personas físicas, sean empresas individuales o ejerzan actividad por cuenta propia, que destinen sus beneficios al FPI.

Régimen que queda ratificado por la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado (Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria), que, en su Disposición Transitoria Segunda.1 establece que «se prorroga hasta el 31 de diciembre de 1983 el Régimen del FPI previsto en el artículo 21 de la Ley 30/1972».

La Ley 20/1991, de 7 de junio, referente al IRPF y al IS, diseña un sistema de

incentivos a la Inversión en Canarias en el que, homologándose su regulación, se conserva y respeta la peculiaridad existente hasta ahora, aglutinando el IRPF y el IS, a los efectos de la regulación de la deducción por Inversiones en Canarias, disponiendo en el artículo 92.2.4 que, asimismo, dicho régimen se aplicará a las personas físicas que realicen actividades empresariales y profesionales en Canarias, con los mismos condicionantes y restricciones que establezcan las normativas del IRPF para la aplicación a los sujetos pasivos de los incentivos o estímulos a la inversión establecidos en el IS...

El mencionado art.27, en la redacción aplicable al caso, y en lo que aquí afecta dispone:

"3. La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse, en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del

sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

Tratándose de activos fijos usados, éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa.

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

A estos efectos el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de las emisiones, a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la Comunidad Autónoma de Canarias, previo informe del Comité de Inversiones Públicas.

De no existir oferta suficiente de deuda cualificada de las instituciones canarias, para cubrir la demanda para la materialización de la reserva, excepcionalmente aquella podrá sustituirse por Deuda Pública del Estado.

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

5. Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en el apartado a) del artículo anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Cuando se trate de los valores a los que se refieren los apartados b) y c) del citado artículo, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos.

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

6. Las disminuciones de patrimonio relativas a los elementos afectos a la reser-

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

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

7. El disfrute del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes con la deducción por inversiones y con la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15, ocho de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

8. La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.

Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible.

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

La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrán como límite el 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 3 a 8 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas.

CUARTO.- Entrando en el examen de la primera de las alegaciones formuladas, lo cierto es que la misma ha de ser desestimada, con independencia de los precedentes administrativos, económico-administrativos o de otros Tribunales que cita la demandada (aunque la consulta de la DGT de 11.4.1995 sigue la tesis del recurrente), que no vinculan a esta Sala, como igualmente no resulta relevante el hecho de que el actor haya realizado una irregularidad contable al no haber contabilizado en los ejercicios 2000 y 2001 las dotaciones rea-

lizadas por ser el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio el adecuado para conocer, y por tanto contabilizar, si ha habido o no beneficios. Pero, lo cierto es que no puede desconocerse que la contabilización hecha por el actor ha operado en los ejercicios 1999 y 2.000. Sin embargo ello no implica la estimación del motivo formulado por la actora, pues si la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria nace a partir del momento en que transcurre el plazo de materialización de las inversiones, y esto ocurre precisamente a fecha 31 de diciembre de 2002 y 2.003 - plazo en el que no habían concluido todavía las materializaciones, el inicio de las actuaciones de comprobación en fecha 6 septiembre del año 2006 ha interrumpido el mencionado plazo, sin que ha transcurrido el de cuatro años previsto en los artículos 64.a y 66.1.a de la Ley General tributaria 230/1963 de 28 de diciembre de 1963 de aplicación al caso. Por otro lado la aplicación de este criterio no origina indefensión al recurrente, al que le resulta indiferente la imputación a uno u otro ejercicio, si no ha justificado en modo alguno, la trascendencia de tal imputación, más allá de la prescripción invocada.

QUINTO.- Entrando en el examen del segundo de los motivos de impugnación, centrado en la existencia o no de actividad económica en las dos sociedades en las que el recurrente suscribe participaciones, hemos de tener en cuenta lo que dispone el art.25.2 de la ley 40/1998 de 9 de diciembre, en línea con lo que exponía en el art.40.2 de la vieja ley 18/1991 de 6 de junio. Aquél precepto dispone:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa..."

Conforme hemos indicado en el fundamento de derecho segundo, la conclusión a la que ha de llegarse es precisamente que las dos mencionadas sociedades no

realizaban verdadera actividad económica. Como correctamente se deduce del informe ampliatorio de la Inspección, bastante claro, preciso y exhaustivo, y sin que la actora haya acreditado lo contrario, siendo prueba que le incumbe, conforme al art.217.2 de la LEC 1/2000, de 7 de enero, la situación en la que se encontraban dichas sociedades en la fecha de los ejercicios examinados es la siguiente:

A/ La sociedad (E) SL ha realizado la adquisición de dos inmuebles y la cesión de uno de ellos con fines de aprovechamiento turístico por parte de un tercero. Aunque dicha actividad está de alta en IAE para la actividad de promoción no ha desarrollado actividades de promoción; carece de local para el ejercicio de dicha actividad, pues no lo es la vivienda del recurrente, y cuenta con un trabajador, (...) , hijo del actor, desde el 10.9.2004. Aún cuando admitamos que una habitación puede ser local social del inmueble sito en la calle Tenerife 106 de la Urbanización Golf Sur de San Miguel de Abona, vivienda del actor, -lo que el acta notarial tampoco ha probado, al ser muy posterior a la fecha de los hechos-, o que un contrato a tiempo parcial puede justificarse si la actividad social es muy reducida lo cierto es que conforme a lo acreditado en el expediente, en modo alguno puede hablarse de actividad económica en el sentido en que se expresa el art.1 y 3 del Código de Comercio , esto es, como equivalente de una verdadera actividad profesional de empresa de quien la ejerce habitualmente. Por otro lado, ha de rechazarse la importancia que da el actor a lo indicado en un buzón de correos de un

inmueble - que no acredita la veracidad de lo en él expresado-, pues dicho dato no puede prevalecer sobre la realidad material acreditada.

B/ La sociedad (J) SL, tiene como objeto social la compra, venta y arrendamiento de viviendas, así como la promoción inmobiliaria. Como ya hemos dicho, la actividad de promoción inmobiliaria no requiere de la concurrencia de los requisitos previstos en el art.25.2 de la mencionada ley 40/1998, pudiéndose enmarcar dentro del apartado 1º de dicho precepto (SAN 20.6.2007, recurso 149/2006 y 27.6.2007, recurso 150/2006). Pero como hemos indicado, la actividad de dicha sociedad en los ejercicios comprobados se ha limitado al alquiler al Decanato de Registradores de la propiedad y mercantiles de Santa Cruz de Tenerife de dos locales. Tiene personal empleado (G... e A...), pero no cuenta con local ocupado y habitado, como se deduce de la inspección practicada por la Agencia Tributaria el 28 de junio de 2.006, en la calle El Castillo 41, oficina 306 de Santa Cruz de Tenerife, lo que la actora no ha desvirtuado. Tampoco se deduce, por tanto la concurrencia del requisito de la habitualidad de la actividad económica, entendiendo por tal, como lo hace la doctrina mercantilista, como el ejercicio de una actividad profesional de empresa, al que se refieren los art.1 y 3 del Código de Comercio.

En conclusión, si no puede decirse que tales sociedades desarrollan actividades económicas, las inversiones efectuadas no responden al objeto de la mencionada reserva para inversiones en Canarias, pues

no puede hablarse de verdadero "esfuerzo inversor", como alude la Exposición de Motivos de la ley 19/1994 , ni de verdadero asentamiento de recursos en el Archipiélago, o de "producir el efecto dinamizador de la economía canaria" a la que se ha referido esta Sala, por lo que la regularización tributaria practicada es conforme a Derecho.

SEXTO.- En consecuencia, y por todo lo expuesto, el recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado, por ser conforme a Derecho la resolución impugnada en autos, sin que se haya apreciado temeridad o mala fe a los efectos previstos en el artículo 139 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción en materia de costas procesales.

VISTOS los preceptos citados y demás normas de procedente aplicación.

FALLAMOS

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección 4ª) ha decidido:

1º DESESTIMAR

el recurso contencioso-administrativo interpuesto por (R...) representado por el Procurador Sr. (...) la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central expresada en el fundamento jurídico primero por ser la misma conforme a Derecho.

2º No hacer especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales.

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que frente a la misma cabe recurso de casación que se podrá preparar ante esta Sección en el plazo de diez días desde la fecha de su notificación, llevándose testimonio de la

misma a los autos principales.

Así por ésta nuestra sentencia de la que se llevará testimonio a los autos de su razón, lo pronunciamos mandamos y firmamos.