

EL NUEVO ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994

MERCEDES LÓPEZ FAJARDO
MIGUEL ÁNGEL NAVARRO PIÑERO

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

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Análisis del nuevo artículo 25 de la Ley 19/1994.
 - A) Requisitos sustanciales
 - 1. Elemento subjetivo
 - 2. Elemento impositivo
 - 3. Elemento territorial
 - B) Requisitos de la inversión
 - 1. Elemento objetivo
 - 2. Elemento temporal
 - 3. Elemento territorial
 - 4. Elemento formal
 - C) Incumplimiento de requisitos
- III. Conclusiones.

Resumen del contenido:

El presente trabajo analiza la nueva redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994 como consecuencia de la aprobación del Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, que tiene efectos desde el día 1 de enero de 2007. Partiendo de lo amplio y complejo que resulta estudiar su contenido, se enfoca el trabajo desde una perspectiva novedosa puesto que no se sigue el orden de contenido del precepto citado, sino que se analiza a través de dos grandes bloques: los requisitos sustanciales y los requisitos de la inversión. Con ello los autores pretenden una mejor comprensión de este beneficio fiscal.

I. INTRODUCCIÓN

La política europea de Ayudas de Estado en las regiones más desfavorecidas de la Unión Europea, entre las que se encuentra Canarias, está recogida, para el período 2007-2013, en las Directrices de Ayudas de Estado de finalidad regional de fecha 4 de marzo de 2006.

En este sentido, la Comisión Europea, tras valorar la compatibilidad con el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, otorgó su autorización para la renovación a partir del 1 de enero de 2007, mediante sendas Decisiones de 20 de diciembre de 2006 con número de referencia C (2006) 6635 final y C (2006) 6632 final, de las Ayudas Estatales N 377/2006 y N 376/2006, relativas respectivamente a los incentivos fiscales generales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias de los artículos 25, 26 y 27 y al Régimen de la Zona Especial Canaria contenidos en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Por todo ello ha sido necesario efectuar la adaptación de la normativa interna, modificando el mencionado texto legislativo. El resultado de esta adaptación ha quedado plasmado en el Real Decreto-ley 12/2006,

de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-ley 2/2002, de 23 de junio, afectando tanto a la imposición directa como indirecta en nuestro archipiélago, a partir de su entrada en vigor el domingo 31 de diciembre de 2006.

En estas Decisiones, al igual que en sus predecesoras de 23 de enero de 1998, se diferencia entre "ayudas a la inversión y "ayudas al funcionamiento" cuyo elemento distintivo radica en que las primeras van ligadas necesariamente a una inversión, cuestión fundamental en la nueva redacción dada a los artículos 25 y 27 de la Ley 19/1994, precisándose que esta inversión ha de ser "inicial", en los términos que veremos a lo largo de la presente exposición.

Aunque la nueva redacción de la Ley 19/1994 afecta a varias figuras tributarias, en nuestro análisis exclusivamente nos ceñiremos al artículo 25, que bajo el título "Incentivos a la inversión", regula la aplicación de las exenciones en él contempladas, en dos impuestos, cuya aplicación corresponde a la Administración Tributaria Canaria.

II. ANÁLISIS DEL NUEVO ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994

En una primera lectura de la nueva redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994 nos encontramos con un texto un tanto enrevesado y excesivamente largo, advirtiendo que más que de una modificación hay que hablar de un "nuevo" artículo 25. En su elaboración no sólo se ha reflejado el contenido de las directrices europeas, sino que además, se ha aprovechado esta necesaria adaptación para aclarar diversas cuestiones suscitadas en anteriores redacciones de este precepto, lo que supone una cierta complejidad que viene justificada para dar mayor seguridad jurídica tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Para una mejor comprensión del contenido de este precepto, intentaremos dar un enfoque global de su contenido, sin aventurarnos a manifestar criterios interpretativos, al estar pendiente un inminente desarrollo reglamentario inexistente hasta ahora. Si bien es cierto que su estudio puede configurarse desde diversas perspectivas, hemos optado por estructurarlo simplemente en tres partes: en primer lugar, analizar los que llamamos "requisitos sustanciales", en segundo lugar, los "requisitos de inversión" y en último lugar, destacar las consecuencias del "incumplimiento de los requisitos".

A) REQUISITOS SUSTANCIALES

Dentro de los requisitos sustanciales englobamos una serie de elementos imprescindibles para poder aplicar los beneficios fis-

cales contenidos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, que son:

- Elemento subjetivo.
- Elemento impositivo.
- Elemento territorial.

1. Elemento subjetivo

Bajo esta denominación se analizan los requisitos de naturaleza subjetiva por lo que responderemos a la siguiente pregunta: ¿quién puede acogerse a las exenciones del artículo 25? El tenor literal del precepto reza, en este punto, así "Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente están exentas (...)".

De lo que resulta que son dos los sujetos que pueden acogerse a este beneficio fiscal:

De un lado, las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades; aparece aquí la primera de las numerosas novedades de la vigente redacción, al utilizarse un concepto más extenso que el anterior de "sociedades", por lo que inmediatamente se advierte la ampliación de su campo de aplicación. Ello implica que habrá que acudir al artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

"1. Serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

- a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.

b) Los fondos de inversión, regulados en la Ley de instituciones de inversión colectiva.

c) Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional.

d) Los fondos de capital-riesgo, regulados en la Ley 1/1999, de 5 de enero, reguladora de las entidades de capital-riesgo y de sus sociedades gestoras.

e) Los fondos de pensiones, regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

f) Los fondos de regulación del mercado hipotecario, regulados en la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario.

g) Los fondos de titulización hipotecaria, regulados en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre régimen de sociedades y fondos de inversión inmobiliaria y sobre fondos de titulización hipotecaria.

h) Los fondos de titulización de activos a que se refiere la disposición adicional quinta.2 de la Ley 3/1994, de 14 de abril, sobre adaptación de la legislación española en materia de crédito a la segunda directiva de coordinación bancaria y otras modificaciones relativas al sistema financiero.

i) Los Fondos de garantía de inversiones, regulados en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

j) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, sobre régimen de los montes vecinales en mano común, o en la legislación autonómica correspondiente."

Con esta nueva expresión se cierra la tradicional discusión de si el término "sociedades" se refería a cualquier tipo de sociedad, o sólo a las de naturaleza mercantil como mantenía la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda en varias consultas tributarias; quedando clara la inclusión, ahora, de ciertas entidades que carecen de forma societaria como son, entre otras, las uniones temporales de empresas, las cajas de ahorro o las sociedades agrarias de transformación.

Igualmente continúan estando excluidos los entes sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo las citadas uniones temporales de empresa y las sociedades agrarias de transformación. Obviamente siguen estando excluidas las personas físicas.

Y de otro lado, también se enmarcan en el ámbito subjetivo los establecimientos permanentes de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. En este punto no hay ninguna novedad con respecto a la redacción anterior.

2. Elemento impositivo

Dentro del artículo 25 se comprenden una serie de figuras de naturaleza tributaria con cuyo estudio responderemos a la siguiente pregunta: ¿qué operaciones pueden acogerse a las exenciones del artículo 25? La novedad en este sentido se centra en que, para evitar interpretaciones extensivas o análogas, prohibidas por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su artículo

lo 14, se detallan cada uno de los hechos impositivos susceptibles de exención, quedando excluida la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), al no estar expresamente mencionada.

Queda claro que son cuatro, los hechos imponible que pueden disfrutar de este beneficio fiscal:

En primer lugar, la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por la adquisición de bienes de inversión y de los elementos del inmovilizado inmaterial, en los términos que veremos en la segunda parte de este trabajo bajo el título "requisitos de inversión". La aplicación de la exención será viable siempre que el rendimiento del mismo se considere producido en Canarias, como se detalla en el siguiente apartado relativo al elemento territorial.

En segundo lugar, la modalidad operaciones societarias del IPTAJD, por la constitución de sociedades y por la ampliación de capital por la parte de la misma que se destine a la adquisición o importación de los mismos bienes y elementos anteriormente mencionados. Si se trata de aportaciones no dinerarias, la aplicación de la exención en esta modalidad está condicionada a que el bien o derecho aportado reúna las condiciones para su consideración como bien de inversión o se trate de los elementos del inmovilizado inmaterial que se citan en la letra b) del apartado 3.

Se excluye del ámbito de aplicación de la exención, a las ampliaciones de capital por compensación de créditos, tal y como defendía la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en consulta de 24 de junio de 2004.

En tercer lugar, las llamadas operaciones interiores del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante IGIC), tanto las entregas de bienes de inversión, como las prestaciones de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial, cuando las entidades ya nombradas en el elemento subjetivo sean adquirentes o cesionarias, respectivamente, de los mismos. El hecho de que se haga mención a "las prestaciones de servicios", no debe entenderse que sea aplicable la exención a cualquier operación así catalogada, sino exclusivamente a las "entregas" de los elementos de naturaleza inmaterial enumerados en el apartado II.B) "Requisitos de la inversión" del presente trabajo, para cuya definición no puede utilizarse la de entrega de bienes que, en virtud de lo establecido en el artículo 6 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, sólo cabe para bienes corporales, por lo que jurídica y fiscalmente sólo cabe la expresión de prestación de servicios. Todo ello con la salvedad, recogida en este apartado, de la asimilación a las entregas de bienes, de las ejecuciones de obra que tengan la condición de prestaciones de servicios que tengan como resultado un bien de inversión.

En cuarto lugar, el último hecho imponible es el relativo a las importaciones del

IGIC, cuando tengan por objeto bienes de inversión.

Otras de las grandes novedades de la nueva redacción del artículo 25, la encontramos en estas dos últimas figuras impositivas, ya que es imprescindible que la entidad adquirente, importadora o cesionaria no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del IGIC. Esta exigencia sólo es aplicable cuando la operación tributa por IGIC, en ningún caso si queda sujeta al ITPAJD.

La introducción de este requisito es totalmente lógica. Si se dispone del derecho a la deducción total del IGIC soportado, esta cuota no se configura como un gasto subvencionable, por lo que no es posible una ayuda a la inversión tal y como se catalogan las exenciones previstas en el artículo 25. Si no se dispone del derecho a la deducción total, la cuota sí se conforma como un gasto subvencionable a través de una ayuda a la inversión y por tanto con posibilidad de declarar exenta la operación de entrega o prestación de servicios.

Se entiende que la entidad no tiene derecho a la deducción total, cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de realización de la operación, es inferior al cien por cien, incluso en el supuesto de pagos anticipados. Ello no significa que por aplicar la regla de la prorrata o realizar actividades que no dan derecho a la deducción, automáticamente se disponga del derecho a aplicar las exenciones relativas al IGIC. La clave está en si el bien de inversión adquirido o importado o el elemento del

inmovilizado inmaterial cedido se destina a un sector de la actividad empresarial o profesional que tiene o no derecho a la deducción total del IGIC soportado.

Ejemplo: Una sociedad mercantil desarrolla dos actividades que conforman dos sectores diferenciados, el sector diferenciado A por el que tiene la consideración de comerciante minorista y, por tanto, con ningún derecho a la deducción del IGIC soportado, y el sector diferenciado B con derecho a la deducción total del IGIC soportado.

Adquiere un bien de inversión con ocasión de una inversión inicial con destino al sector diferenciado B. No tiene derecho a la exención del artículo 25, porque el IGIC soportado no sería subvencionable puesto que lo puede recuperar vía ejercicio del derecho a la deducción.

Importa un bien de inversión con ocasión de una inversión inicial con destino al sector de la actividad diferenciada A. Tiene derecho a la exención porque de no estar exenta la operación, el IGIC abonado como consecuencia de la importación no sería recuperable vía deducción.

Adquiere un bien de inversión con ocasión de una inversión inicial con destino a su uso en común en ambos sectores diferenciados. Sería aplicable la exención del IGIC previsto en el artículo 25, dado que parte del IGIC soportado no sería recuperable mediante el ejercicio del derecho a la deducción puesto que aplica la regla de la prorrata general, de acuerdo

con lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991.

En el caso de que el sujeto pasivo aplicase la regla de la prorrata especial, sería aplicable la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 si el bien de inversión o el elemento del inmovilizado inmaterial se utiliza exclusivamente en operaciones que no dan derecho a la deducción o se utiliza en común en operaciones que no dan derecho a la deducción y en operaciones que dan derecho.

Al igual que en la redacción del artículo 25 anterior al 31 de diciembre de 2006, la consecuencia para los sujetos pasivos del IGIC que entreguen estos bienes o presten el servicio de cesión de los elementos del inmovilizado inmaterial, como una operación exenta, es que tal exención se califica como plena, es decir, que da derecho a deducir las cuotas del Impuesto soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de tales entregas de bienes o prestaciones de servicios. No obstante, esta calificación de plena se pierde cuando coincide esta exención con otra exención de carácter limitada. Ejemplo de ello es la entrega por parte de un comerciante minorista de un bien de inversión a una entidad con ocasión de una inversión inicial de éste. Aquí sería aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, si se cumpliesen el resto de los requisitos previstos en dicho precepto, y la exención

establecida en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991. La consecuencia de ello sería que el comerciante minorista no podría deducir el IGIC soportado en la adquisición o importación del bien de inversión que entrega.

Ciertamente, cuando coincide la exención del artículo 25 con otra exención del IGIC, aquella pierde toda virtualidad.

3. Elemento territorial

Con este requisito se establece un doble condicionante, de un lado la localización territorial de la entidad, y de otro la localización territorial del impuesto. Por lo que trataremos aquí de responder a la pregunta de dónde se puede aplicar el artículo 25. Por lo que se refiere al primero, no existe ninguna novedad con respecto a la redacción anterior del artículo 25, en el que también se exigía el domicilio¹ en Canarias de las entidades incluidas en el elemento subjetivo.

Con respecto a la localización territorial del impuesto, tampoco hay novedad alguna al mantenerse que la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 en el ITPAJD, queda condicionada a que el rendimiento del mismo se considere producido en Canarias. Es conveniente detenernos en este punto, dados los problemas de interpretación que en alguna ocasión han surgido. La justificación de su inclusión es puramente jurídica, ya que para poder

¹Véase M. López Fajardo, "Análisis de las Operaciones Societarias en el artículo 25 de la Ley 19/1994", en Hacienda Canaria, nº 17 (octubre 2006), pág. 18.

aplicar una exención, restringida territorialmente a Canarias, a una operación, antes tiene que estar sujeta en dicho territorio, por aplicación de los puntos de conexión que delimitan donde se considera producido el rendimiento de este impuesto por el hecho imponible de ampliación de capital, contenidos tanto en el artículo 25.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, como en el artículo 103 del Reglamento del ITPAJD, aprobado mediante el Real Decreto 829/1995, de 29 de mayo.

B) REQUISITOS DE INVERSIÓN

En este segundo bloque estructural del artículo 25 se recogen diversos elementos, que realmente constituyen el eje central de dicho precepto. Para su análisis distinguiremos entre:

- Elemento objetivo.
- Elemento temporal.
- Elemento territorial.
- Elemento formal.

1. Elemento objetivo

El análisis del elemento objetivo debe responder a dos preguntas:

¿Cuáles son los bienes o derechos cuya entrega, cesión, transmisión o importación puede acogerse a las exenciones previstas en el artículo 25 de la Ley 19/1994?

¿En qué condiciones deben ser adquiridos, cedidos o importados los bienes?

Para responder a la primera pregunta, tendremos que distinguir entre activos materiales y activos inmateriales.

Activos materiales

En principio no existe ninguna modificación respecto a la redacción anterior del artículo 25, puesto que los activos materiales adquiridos, entregados o importados deben tener la consideración de bien de inversión. Este requisito es común a todos los tributos que se engloban en la regulación del artículo 25.

Al igual que en la redacción anterior, el concepto de bien de inversión está contenido, en su acepción positiva, en el artículo 40.8 de la Ley 20/1991 y, en su acepción negativa, en el número 9 del mismo artículo.

Con carácter general las exenciones previstas en el artículo 25 de la Ley 19/1994 pueden aplicarse tratándose de bienes de inversión nuevos o usados. No obstante, cuando el adquirente o importador del bien de inversión no tenga a los efectos del Impuesto sobre Sociedades la consideración de empresa de reducida dimensión, es decir cuando su importe neto de la cifra de negocio sea igual o superior en el período impositivo inmediato anterior a 8 millones de euros (artículo 108 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo), el bien de inversión debe ser nuevo. Se aclara

expresamente que tratándose de suelo no resulta aplicable en ningún caso el requisito de nuevo, con ello se evita que se traslade a este ámbito la polémica que se suscitó respecto a esta cuestión en la Reserva para inversiones en Canarias.

En el caso de bienes de inversión usados existe un requisito adicional importante, y es que el bien entregado, adquirido o importado no debe haber disfrutado con anterioridad de las exenciones previstas en el artículo 25 de la Ley 19/1994. Debe entenderse este requisito en el sentido de no haber disfrutado del beneficio fiscal mencionado, ya sea con la regulación vigente antes del día 1 de enero de 2007 como con la actual.

Respecto a los activos materiales existen diversas restricciones que suponen una clara merma del ámbito de aplicación de estas exenciones en comparación con la redacción anterior. De este modo analizaremos de manera diferenciada las restricciones en relación al suelo, en relación a los elementos de transporte y en relación al arrendamiento de bienes.

a) Suelo

La no aplicación con carácter general de las exenciones previstas en el artículo 25 de la Ley 19/1994 al suelo, es una decisión política y no derivada de la normativa comunitaria de las Ayudas de Estado. Su justificación se plasma en el preámbulo del Real Decreto-ley 12/2006².

La exclusión del suelo produce un problema específico cuando el objeto de la adquisición o entrega es una edificación, dado que debe diferenciarse en la base imponible entre el suelo y el vuelo.

En la búsqueda de una mayor seguridad jurídica, se ha optado por establecer en estos casos sistemas de determinación especiales de la base imponible imputable al suelo, en sustitución de los sistemas de fijación que, para estos supuestos, ofrecía la regulación de los tributos afectados.

La clave para aplicar este régimen especial de determinación de la base imponible estriba en que el bien inmueble radique en un municipio donde el valor catastral se encuentre revisado. El problema que se plantea, y que posiblemente tenga su solución vía reglamentaria, es determinar cuál es el momento concreto en que se entiende que el valor catastral está revisado, pareciendo lo más lógico que se utilice la misma fecha que se establece en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la regulación de la imputación de rentas inmobiliarias, es decir el día 1 de enero de 1994.

De este modo distinguiremos dos supuestos: Que el valor catastral del bien inmueble entregado o adquirido se encuentre revisado o no se encuentre revisado o no disponga todavía de valor catastral.

Hay que advertir que esta regla especial de determinación de la base imponible es apli-

² “Por otra parte, se producen cambios importantes encaminados a restringir todos estos beneficios tributarios respecto del suelo y las actividades inmobiliarias. El objetivo primordial es reorientar, en la medida de lo posible, las inversiones empresariales productivas hacia sectores de la economía menos intensivos en el consumo de suelo.”

cable en todo caso, incluso en el supuesto que los intervinientes en la entrega de la edificación hubiesen fijado en el contrato contraprestaciones distintas al suelo y al vuelo.

En el primer supuesto, valor catastral revisado, la base imponible, tanto del IGIC como del ITPAJD, correspondiente al suelo se determinará en dos fases. La primera fase es fijar el porcentaje que corresponde al valor del suelo respecto al valor catastral. La segunda fase difiere según el tributo, de esta forma la base imponible en el IGIC sería el resultado de aplicar dicho porcentaje sobre la contraprestación de la operación; y en el ITPAJD sería el resultado de aplicar el porcentaje citado sobre el valor real del bien inmueble adquirido, es decir totalmente acorde con la regulación de la base imponible en ambos tributos. En este último impuesto, cabría comprobación de la Administración tributaria del valor declarado, pudiéndose así incrementar la base imponible, no obstante la cuota tributaria liquidada será el resultado de aplicar el tipo impositivo sobre la parte de incremento de la base imponible que corresponde al suelo.

Ejemplo: Entrega de una edificación sujeta y no exenta al IGIC que supone para la sociedad adquirente un bien de inversión y cuya contraprestación es 1.000 u.m. El valor catastral de dicho bien inmueble es 500 u.m., siendo el valor del suelo de 100 u.m. La cuota tributaria a repercutir por el sujeto pasivo transmitente será el resultado de la siguiente operación:

$$(100/500) \times 1.000 \times 0,05 = 10 \text{ u.m.}$$

Existe un caso donde coincide la forma de determinación de la base imponible en el IGIC y en el ITPAJD, y es cuando tratándose de una operación sujeta y no exenta al IGIC existe vinculación entre las partes y se ha fijado o la inexistencia de contraprestación o una contraprestación inferior a la normal en condiciones de libre competencia, ya que sería de aplicación lo establecido en el artículo 23.3 de la Ley 20/1991 y la base imponible no sería la contraprestación pactada o la inexistencia de contraprestación, sino el valor normal de mercado y sobre este valor se aplicaría el porcentaje mencionado.

En el segundo supuesto, es decir inexistencia de valor catastral o existencia de un valor catastral no revisado, la forma de determinación de la base imponible correspondiente al suelo difiere según el tributo.

En el IGIC, sería aplicable la regla especial establecida en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991 que expresa que cuando en una misma operación y por precio único se transmitan bienes o derechos de diversa naturaleza, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes o derechos transmitidos.

Posiblemente en este punto se dirá que no estamos ante bienes de distinta naturaleza porque el suelo y el vuelo son bienes inmuebles. Sin embargo, el contenido del citado artículo 23.2 no debe contemplarse desde dicho punto de vista, sino cuando por un precio único se entregan o prestan bienes o servicios sujetos a distintos tipos impositivos (por ejemplo entrega a precio único de un vehícu-

lo sujeto al tipo incrementado del 13 por 100 y de un ordenador sujeto al tipo general del 5 por 100, siendo ambos bienes muebles), o en este supuesto excepcional cuando un bien inmueble está exento parcialmente en lo referente al vuelo.

Ejemplo: Entrega de un bien inmueble en construcción por un importe de 1.000 u.m. teniendo la consideración para la sociedad adquirente de bien de inversión. Dado que no existe valor catastral debe aplicarse la regla especial de determinación de la base imponible respecto al suelo utilizando la regla especial de determinación prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991. Para ello debemos determinar de forma independiente el valor de mercado del suelo y del vuelo, estimándose que el valor del suelo es de 400 u.m. y del vuelo de 700 u.m., y determinar el porcentaje que representa el valor del suelo 400 u.m. respecto del valor total de la edificación y el resultado aplicarlo sobre la contraprestación. Determinada la base imponible debe calcularse la cuota tributaria a repercutir en factura:

$$(400/1.100) \times 1.000 \times 0,05 = 18,18 \text{ u.m.}$$

La regla general de exclusión del suelo tiene excepciones que suponen, lógicamente, que de ser factible la exención prevista en el artículo 25 que estamos analizando no cabría aplicar exenciones parciales sino totales, puesto que se incluiría en el ámbito objetivo del beneficio fiscal tanto al suelo como al vuelo. Estas excepciones no sólo vienen expresamente señaladas en la letra a) del

apartado 3 del artículo 25 sino también en la propia exposición de motivos del Real Decreto-ley 12/2006.

En ITPAJD, sería aplicable el valor real del suelo, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Caso de estar sujeta y no exenta la entrega del suelo al IGIC, si existe vinculación entre las partes y se ha fijado o la inexistencia de contraprestación o una contraprestación inferior a la normal en condiciones de libre competencia, la forma de determinación de la base imponible coincidirá en ambos tributos por las razones antes expuestas.

Por tanto, con carácter general el suelo no puede beneficiarse de las exenciones previstas en el artículo 25 de la Ley 19/1994; no obstante, la entrega o transmisión del suelo se encuentra exenta si éste no se ha beneficiado anteriormente de la exención prevista en el citado precepto y el suelo se afecta a alguna de las siguientes actividades:

1) A la promoción de viviendas protegidas para su arrendamiento por el promotor.

2) Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas³. La problemática que se plantea en este punto es si cabría admi-

³ División 1: Energía y agua, División 2: Extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados. Industria química, División 3: Industrias transformadoras de los metales. Mecánica de precisión, División 4: Otras industrias manufactureras.

tir exenciones parciales cuando el suelo se afecta parte a las actividades industriales y parte a otras actividades no incluidas en las divisiones citadas. Pareciera que el legislador (estimando aquí al Poder Ejecutivo como verdadero legislador porque es quien ha aprobado la norma que analizamos, aunque haya sido convalidada por el Poder Legislativo) no ha previsto exenciones parciales salvo el supuesto especial del suelo, por lo que podría entenderse que la verdadera pretensión es la afectación exclusiva a las actividades acogidas a las divisiones mencionadas. Esperemos que el tan deseado reglamento pueda aclarar este extremo.

Otra cuestión que debería ser objeto de aclaración en el reglamento de desarrollo es la relativa a aquellos supuestos donde pudieran existir dudas sobre la afectación o no del suelo a actividades industriales, como por ejemplo la edificación donde se desarrolla la organización administrativa de las actividades citadas, el almacén de las materias primas y de los productos elaborados, el aparcamiento de los clientes o de los propios trabajadores, etc.

3) Al desarrollo de actividades turísticas con dos condiciones, que la adquisición de la edificación se efectúe para su inmediata rehabilitación y que la actividad turística se efectúe en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive.

El concepto de rehabilitación es el contenido en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley

20/1991⁴, ello implica que únicamente cabría la exención del suelo cuando se rehabilite la edificación completa. Es decir, no estaría exenta la entrega o adquisición de un local concreto aunque se encuentre en un área turística en declive y se afecte al desarrollo de una actividad turística, ya que no resultaría posible la rehabilitación de un local sino de la edificación completa, sería en todo caso una reforma del local.

En cuanto al concepto de actividad turística habrá que acudir a la Ley territorial 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, concretamente al Capítulo III del Título II. Conforme a dicho Capítulo podemos distinguir las siguientes actividades turísticas:

- La alojativa con las siguientes modalidades: hotelera, apartamentos turísticos, campamentos de turismo, ciudades de vacaciones, paradores de turismo, establecimientos de turismo rural, las empresas que presten servicios de balneario, medicina preventiva, regenerativa y de rehabilitación, alojamiento en régimen de uso a tiempo compartido (artículo 32.1).

- La actividad de intermediación turística prestada por las agencias de viajes (artículo 48).

- Otras actividades turísticas: informadores y guías turísticos, restaurantes, cafeterías, bares y similares, actividades turísti-

⁴“A los efectos de esta Ley, se consideran de rehabilitación las actuaciones destinadas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de estas operaciones exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.”

cas complementarias (salas de fiestas, discotecas, salas de espectáculos y de baile, actividades recreativas, de animación, de esparcimiento y ocio, deportes, acción y aventura, caterings, organización y asistencias a Congresos y traducción simultánea, las empresas de transporte de viajeros y las agencias de alquiler de vehículos de cualquier tipo, con o sin conductor (artículos 49, 50 y 51).

El artículo 21.1 de esta Ley 7/1995 señala que "Las empresas y establecimientos, cualquiera que sea su naturaleza y forma que adopten, deberán obtener las autorizaciones y cumplir los demás requisitos previstos en esta Ley, para el desarrollo de las actividades calificadas como turísticas por la misma, sin perjuicio del cumplimiento de la legislación general y del sector."; de ello se deriva que un empresario o profesional que no disponga de la autorización correspondiente se entiende que no desarrolla actividades turísticas, con la consecuencia de no poderse acoger a los beneficios del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Las áreas turísticas en declive se encuentran determinadas en el Anexo de la Ley 19/2003, de 14 de abril, por la que se aprueban las Directrices de Ordenación General y las Directrices de Ordenación del Turismo de Canarias, y son las siguientes:

- Puerto del Carmen en Lanzarote.
- Corralejo y Morro Jable en Fuerteventura.
- San Agustín y Playa del Inglés en Gran Canaria.

- Puerto de la Cruz y Los Cristianos en Tenerife.

4) Al desarrollo de cualquier actividad empresarial o profesional en bienes inmuebles sitios en zonas comerciales radicadas en las áreas turísticas en declive citadas.

La clave está en qué se entiende por zonas comerciales. Podrían articularse dos visiones de la misma, una amplia coincidente con el concepto general de zona comercial abierta como conjunto de calles donde se desarrollan básicamente actividades comerciales, y otra restringida referida a centros comerciales. La respuesta la dará el reglamento de desarrollo; no obstante, debe hacerse hincapié en el problema que se daría de regular el concepto de zona comercial en la acepción amplia que se ha detallado con anterioridad. En efecto, imaginemos que todo el perímetro de Puerto del Carmen se contemplase como zona comercial, en dicho supuesto se daría la siguiente contradicción: hemos expresado que la entrega o adquisición del suelo para actividades turísticas se encontraría exenta si la edificación adquirida es objeto de rehabilitación y si la edificación radica en un área turística en declive; sin embargo todo estos requisitos queridos por el legislador se romperían si la zona comercial coincide con el perímetro del área turística en declive, dado que si la edificación se encuentra en una zona comercial no tendría que ser objeto de rehabilitación.

b) Elementos del transporte

El artículo 25 de la Ley 19/1994 se configura como ayuda a la inversión y la regula-

ción comunitaria impide que tales ayudas puedan recaer sobre bienes móviles afectos a actividades de servicios de transporte a terceros, de ello deriva la restricción que consta en la letra g) del apartado 4 del analizado artículo 25 de la Ley 19/1994. Esta restricción no alcanza a aquellos bienes móviles que sean de uso interno, es decir los que conforme a la regulación del transporte se denominan transportes privados complementarios⁵, como por ejemplo el vehículo utilizado para el transporte del propio personal, o el vehículo utilizado para el transporte de la mercancía que ha sido objeto de comercio, etc. Sin embargo, en la regulación del artículo 25 de la Ley 19/1994 se produce una triple restricción en comparación con la regulación de la Reserva para Inversiones de Canarias que se limita a seña-

lar que deberán destinarse los elementos de transporte al uso interno.

La primera restricción respecto a los elementos del transporte es la ya citada y que deriva de la normativa comunitaria, es decir que únicamente cabe la aplicación de los beneficios fiscales respecto de los elementos del transporte calificados de transporte complementario o de uso interno.

La segunda restricción es la eliminación de los buques y aeronaves del beneficio fiscal, aunque sean de uso interno, puesto que la citada letra g) del apartado 4 se refiere exclusivamente a vehículos

La tercera restricción es que únicamente puede acceder a los beneficios fis-

⁵ El artículo 65 de la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias (BOC núm. 104, de 24 de mayo) se refiere a los transportes privados complementarios del modo siguiente: "...2. Sólo están sujetos a autorización administrativa aquellos transportes privados complementarios que se realicen como complemento a la realización de una actividad empresarial cuyo objeto no sea principalmente el transporte o que resulte necesaria o adecuada para la correcta prestación de la misma, debiendo ser proporcional el número y capacidad de los vehículos al volumen de negocio de la actividad principal.

Con carácter excepcional, las empresas cuya actividad principal sea el transporte podrán disponer de vehículos para la reparación y mantenimiento de su flota, así como para el desplazamiento de sus trabajadores, previa autorización como transporte privado complementario.

Reglamentariamente se establecerán los supuestos de exoneración de la autorización cuando el vehículo presente un número reducido de plazas o una capacidad de carga limitada a los transportes cuando por sus características o ámbitos de actuación, supongan una escasa incidencia en el conjunto del sistema canario del transporte.

3. En ningún caso el transporte escolar podrá realizarse como transporte privado complementario.

A su vez, el artículo 66 de la misma ley establece: "Los transportes privados complementarios previstos en el número 2 del artículo anterior deberán cumplir, además del requisito establecido en dicho artículo, las condiciones siguientes de manera conjunta:

a) Tratándose de transporte de viajeros, los usuarios deberán tener un vínculo laboral con la empresa, en los términos que se regule reglamentariamente.

b) Si se trata de transporte de mercancías, éstas deberán pertenecer a la empresa o bien haber sido vendidas, producidas, transformadas o reparadas por aquéllas.

c) Los vehículos utilizados por las empresas deberán ser propiedad de las mismas, debiendo estar matriculados a su nombre, o disponer de los mismos en régimen de leasing o renting, respetando las formalidades establecidas en esta Ley y en la normativa de desarrollo.

d) Los vehículos han de estar conducidos, en todo caso, por el personal propio de la empresa, debiendo cumplirse los requisitos que se fijen reglamentariamente.

e) El transporte no puede ser contratado ni facturado independientemente.

f) El número de vehículos y su capacidad de carga o de plazas y demás características han de guardar correspondencia con la naturaleza y volumen de la actividad de la empresa.

2. El transporte realizado incumpliendo cualquiera de las condiciones establecidas en el apartado anterior se someterá al régimen jurídico previsto para el transporte público.

3. Reglamentariamente se regularán las clases y el régimen de otorgamiento, visados, modificación, suspensión, transmisión y extinción de las autorizaciones referidas al transporte privado complementario.

cales la entrega, importación o adquisición de aquellos vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, siempre que sus modelos de serie o los vehículos individualmente hubieran sido debidamente homologados por la Administración Tributaria Canaria. La regulación autonómica donde se expresa qué tipo de vehículos exigen la homologación citada es la Orden de 14 de diciembre de 1998, por la que se regula el procedimiento para obtener las homologaciones previstas en las letras e) y f) del número 3º del anexo II de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en relación con los vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica y los vehículos tipo "jeep" (Boletín Oficial de Canarias de 1 de febrero de 1999). En definitiva, si un vehículo no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la orden mencionada, aunque se afecte al transporte complementario, su adquisición o importación no podrá acogerse a los beneficios del artículo 25 de la Ley 19/1994.

c) Arrendamiento de bienes

La entrega o adquisición de bienes para ser objeto de arrendamiento únicamente puede acogerse a los beneficios fiscales que analizamos si se cumplen ciertos requisitos exigibles a la empresa arrendadora, y adquirente del bien de inversión, y a los arrendatarios de bienes inmuebles.

Tratándose de bienes inmuebles, el disfrute del beneficio fiscal en la entrega o

adquisición de estos bienes requiere, además del cumplimiento del resto de los requisitos exigidos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, el cumplimiento conjunto de las condiciones exigibles a la empresa arrendadora y a la empresa arrendataria que se exponen a continuación. No obstante, tratándose de bienes muebles, el disfrute del beneficio fiscal en la entrega, importación o adquisición del bien mueble que se afecte a la actividad de arrendamiento requiere sólo el cumplimiento de las condiciones exigibles a la empresa arrendadora, además del resto de los requisitos establecidos en el artículo 25 que nos ocupa.

- Condiciones exigibles a la empresa arrendadora del bien de inversión:

a) Que la entidad arrendadora, como consecuencia del arrendamiento, obtenga rendimientos de la actividad económica conforme al artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Es decir, que en el desarrollo de la actividad de arrendamiento se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y que para la ordenación del arrendamiento se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

b) Que no exista vinculación, ni directa ni indirecta, entre el arrendador y el arrendatario, conforme al artículo 16.3 del

Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo⁶.

c) Que no se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

- Condiciones exigibles al arrendatario:

El arrendatario deberá afectar el bien inmueble arrendado a alguna de las siguientes actividades:

- Al arrendamiento de viviendas protegidas, siempre y cuando sea el promotor de tales viviendas.

- Al desarrollo exclusivo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Es trasladable en este punto lo manifestado anteriormente respecto a la no posibilidad de afectar parte

del bien inmueble a otras actividades no incluidas en las divisiones citadas.

- Al desarrollo exclusivo de actividades turísticas. Aquí, a diferencia del requisito analizado respecto al suelo, no se exige que el bien inmueble radique en un área cuya oferta turística se encuentre en declive.

- Al desarrollo de cualquier actividad empresarial o profesional de bienes inmuebles situados en zonas comerciales radicadas en áreas turísticas en declive.

El problema que se produce en el establecimiento de condiciones exigibles al arrendatario, es que las deben cumplir empresarios ajenos al beneficio fiscal, por lo que en el supuesto de una actuación de comprobación por parte de la Administración Tributaria Canaria en relación a la actividad que se desarrolla en el bien inmueble que ha sido adquirido exento por aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994 y

⁶ “3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consaguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otras entidades cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consaguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas sociedades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consaguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente, en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

destinado a la actividad de arrendamiento y se confirma la afectación del bien inmueble al desarrollo de una actividad distinta a las citadas, la exigencia de la cuota tributaria derivada de la entrega o transmisión exenta se debe realizar al arrendador como sujeto pasivo, puesto que en este supuesto no resulta de aplicación la sustitución del sujeto pasivo previsto en el apartado 6 del analizado artículo 25. Incluso resultaría de muy difícil aplicación la derivación al arrendatario de algún supuesto de responsabilidad.

Activos inmateriales

La posibilidad de que la cesión o adquisición de activos intangibles pueda acogerse a las exenciones que estamos analizando es una de las grandes novedades del nuevo artículo 25. No obstante, el ámbito objetivo de los elementos del inmovilizado inmaterial cuya cesión o adquisición pueden disfrutar de estos beneficios fiscales, si se cumplen también el resto de los requisitos y condiciones, está restringido a los siguientes activos intangibles:

- Propiedad industrial e intelectual.
- Los conocimientos no patentados que se establezcan reglamentariamente (know how).
- Concesiones administrativas.

Por tanto, en ningún caso pueden disfrutar de las exenciones previstas en el artículo 25 de la Ley 19/1994, por ejemplo, la cesión de derechos de traspaso o de fondos de comercio, al contrario que en la Reserva para Inversiones en Canarias, que se permite materializar las cantidades destinadas a la reserva en la adquisición de cualquier elemen-

to de inmovilizado inmaterial que no pueda ser considerado inversión inicial, conforme al artículo 27.4.C) de la Ley 19/1994.

La aplicación de los beneficios fiscales a la cesión o adquisición de los citados elementos del inmovilizado inmaterial está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos exigidos por la normativa comunitaria:

- Ser utilizados exclusivamente en aquellos establecimientos que supongan una inversión inicial. Imaginemos que se adquiere una patente que permita elaborar determinados productos y la entidad adquirente dispone de dos establecimientos donde pueden manufacturarse los nuevos productos, un establecimiento que hace tiempo que está en funcionamiento y el otro establecimiento es nuevo. La única posibilidad de que la cesión o adquisición de la patente pudiera acogerse a las exenciones que estudiamos, si se cumplen el resto de los requisitos, es que los productos que puedan elaborarse consecuencia de la patente se fabriquen exclusivamente en el nuevo establecimiento. Tampoco sería aplicable la exención cuando dicha patente se utilizara para la fabricación de bienes en Canarias y en otro territorio distinto, puesto que en todo caso las entregas de tales bienes elaborados deben estar sujetas al IGIC conforme a las reglas de localización del hecho imponible. En este sentido, no sería tampoco aplicable la exención cuando parte de los bienes fabricados en Canarias se traslada por el mismo fabricante a otro territorio para ser objeto de entrega en el mismo, dado que dicha entrega estaría no sujeta al IGIC. En definitiva, se exige que la entrega de todos

los productos fabricados consecuencia de la cesión o adquisición de la patente se encuentre sujeta al IGIC.

- Ser amortizables.

- Ser adquiridos a terceros en condiciones de mercado. La problemática que se planteaba en este punto es que ocurría cuando se constituía una concesión administrativa, dado que en dicho supuesto no cabía hablar en puridad de adquisición a terceros en condiciones de mercado; por ello, se aclara, para hacer factible que la constitución de una concesión administrativa pudiera acogerse a estos beneficios fiscales, que se entiende que las concesiones administrativas son adquiridas en condiciones de mercado cuando sean objeto de un procedimiento de concurrencia competitiva.

Debe deducirse que se ha adquirido a terceros en condiciones de mercado cuando la contraprestación esté determinada en condiciones de libre competencia. Cuando exista vinculación entre las partes y el precio pactado sea inferior al valor normal de mercado, debe entenderse que no se ha adquirido en condiciones de mercado, aunque la base imponible de esta ope-

ración, tanto en el IGIC como en el ITPAJD, sea el valor de mercado.

- Figurar en el activo de la empresa. La cuestión a analizar es qué consecuencia tendría la prueba de la no contabilización del elemento del inmovilizado inmaterial en una actuación inspectora o gestora. Entendemos que debe presumirse que ello equivaldría a la no afectación del elemento del inmovilizado inmaterial al desarrollo de actividades empresariales o profesionales, con la consecuencia que ello supone de incumplimiento de las condiciones para la aplicación del beneficio fiscal. Es decir, el mismo tratamiento que la no contabilización del bien o derecho importado o adquirido implica respecto al ejercicio del derecho a la deducción del IGIC soportado en su adquisición o importación, ya que ello supone la presunción de la no afectación de dicho bien o derecho a la actividad empresarial o profesional y, por tanto, la imposibilidad de deducir el IGIC soportado⁷.

Finalizado el análisis de los activos materiales o inmateriales que conforman el elemento objetivo y, por tanto, habiendo contestado a la primera pregunta (¿Cuáles son los bienes o derechos cuya entrega, cesión, transmisión o importación puede

⁷ El artículo 29.6.3º de la Ley 20/1991 señala que:

“Se considerarán directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los bienes o servicios afectados exclusivamente a la realización de dicha actividad.

No se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional: (...)

3º Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.”

El artículo 60.6.3º del Real Decreto 2538/1994 expresa que:

“Se considerarán directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los bienes o servicios afectados exclusivamente a la realización de dicha actividad.

No se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional: (...)

3º Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

No se considerarán integrados en el patrimonio empresarial los bienes excluidos del mismo en las declaraciones del Impuesto sobre Patrimonio o en la contabilidad del sujeto pasivo.”

acogerse a las exenciones previstas en el artículo 25 de la Ley 19/1994?), debemos contestar a la segunda pregunta planteada al inicio de este del examen del elemento objetivo de los requisito de inversión (¿En qué condiciones deben ser adquiridos, cedidos o importados los bienes?).

Los activos materiales adquiridos para disponer de la cualidad de bienes de inversión deben cumplir dos condiciones: cumplir los requisitos que hemos analizado en la respuesta a la primera pregunta y, en segundo lugar, que la adquisición o importación de los activos materiales se efectúen con ocasión de una inversión inicial.

En teoría este segundo requisito es la gran novedad del artículo 25 de la Ley 19/1994; sin embargo, la realidad es otra. La normativa comunitaria siempre ha exigido que los bienes de inversión para gozar de los beneficios fiscales que analizamos se hubiesen adquirido o importado con ocasión de una inversión inicial, la cuestión es que esta exigencia está en la actualidad traspuesta al ordenamiento interno. De hecho son numerosas las resoluciones de los órganos de inspección de la Administración Tributaria Canaria que han utilizado este requisito de inversión inicial como un argumento, entre otros, para denegar la aplicación de las exenciones analizadas y numerosas las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias⁸ que han utilizado igual argumento.

Una primera aproximación al concepto de inversión inicial, que necesita de un desarrollo reglamentario expresamente reconocido en el artículo 25, viene establecido en la citada letra a) del apartado 3º en los siguientes términos:

“Se entiende por inversión inicial aquella que tiene por objeto:

- La creación de un establecimiento.
- La ampliación de un establecimiento.
- La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.
- La transformación sustancial en el proceso general de producción de un establecimiento.”

Aunque fuera deseable, no podemos avanzar en este estudio del concepto de inversión inicial, debiéndose emplazar el mismo a un momento posterior a su desarrollo reglamentario.

Llegado a este punto y teniendo en cuenta que en el texto de esta segunda pregunta no mencionamos a los derechos, ello no implica que en la adquisición o cesión de los elementos del inmovilizado inmaterial que conforman el elemento objetivo de los beneficios fiscales que estamos estudiando, no tenga incidencia el concepto de inversión inicial, y al contenido del análisis de la primera pregunta nos remitimos cuando expresábamos que dichos derechos deben ser utilizados exclusivamente en aquellos establecimientos que supongan una inversión inicial.

⁸ Véase por todas la sentencia 276 de 5 de diciembre de 2006 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife.

2. Elemento temporal

La novedad más importante es la desaparición del plazo de tres años desde la escritura pública de constitución de sociedades o de ampliación de capital como marco temporal en el que había que realizarse la adquisición o importación del bien de inversión. De este modo, cabe con la nueva redacción del artículo 25 que, por ejemplo, una sociedad constituida hace nueve años pueda aplicar los beneficios fiscales establecidos en el mencionado precepto sin tener necesidad de efectuar una ampliación de capital, siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos que se analizan en este trabajo.

No obstante, el actual artículo 25 sigue vinculando el cumplimiento de sus requisitos a unos plazos, pero con la novedad de concretar aspectos antes indeterminados ligados al concepto de "inmediatez"; con ello se intenta dar mayor seguridad jurídica al contribuyente.

- En primer lugar, se establece el plazo de tres meses para que, en el caso de constitución de sociedades y de ampliación de capital por aportaciones dinerarias, se produzca la adquisición o la importación de bienes de inversión o a la adquisición o cesión de elementos del inmovilizado inmaterial. Este plazo empezará a contarse desde la fecha del otorgamiento de la correspondiente escritura pública.

Merece la pena hacer un breve comentario como consecuencia de algunas interpretaciones erróneas que al respecto han manifes-

tado algunos sectores. No significa que el plazo de tres años desde la escritura pública de constitución o ampliación de capital, que la redacción anterior preveía para realizar adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión, quede ahora sustituido por el de tres meses; sino que ese es el plazo para materializar, en el elemento objetivo, el importe del capital social para que la operación societaria descrita se pueda acoger a la exención; plazo que en la redacción anterior del artículo 25 no se reflejaba con ninguna expresión numérica, pero que entendíamos⁹ que el legislador quería vincular esta exención a la efectiva e inmediata puesta en funcionamiento de los bienes, tal y como se manifestó la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en consulta de 21 de septiembre de 2005.

Todo ello justifica lo dispuesto en el apartado 1 de la Disposición Transitoria primera, cuando señala que la efectividad de la exención por operaciones societarias aquí contemplada, devengadas en el plazo de un mes antes de la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2006, y cuyas aportaciones dinerarias, a esa fecha, no hayan sido materializadas en bienes de inversión, está condicionada a que tales fondos se destinen a la adquisición o importación de los bienes de inversión y los elementos del inmovilizado inmaterial, en los términos más arriba analizados de la nueva redacción del artículo 25.

- En segundo lugar, este mismo plazo de tres meses lo establece la ley para que

⁹ Véase M. López Fajardo, "Análisis de las Operaciones Societarias en el artículo 25 de la Ley 19/1994", cit., págs. 20 y 21.

los bienes de inversión y los elementos del inmovilizado inmaterial, entren en funcionamiento, recogiendo la letra c) de su apartado 4 las mismas excepciones previstas en la redacción anterior, "en el caso de suelo destinado a la promoción de viviendas protegidas para su arrendamiento por la propia entidad promotora, de bienes para cuya puesta funcionamiento sea necesaria la ultimación de su instalación o montaje, o de bienes que vayan a ser utilizados en actividades económicas cuyo desarrollo exija autorización administrativa, las actividades de promoción, de instalación o montaje, o de consecución de permisos administrativos y proyectos técnicos previos que fueran en su caso necesarios para la promoción o desarrollo de las actividades económicas, deberán ser acometidas inmediatamente, sin que se produzca discontinuidad entre las diferentes actuaciones".

- En tercer lugar, se hace referencia a los plazos de cinco y diez años, que por razones de pura sistemática los estudiaremos en el siguiente apartado, por su mayor vinculación con el requisito de naturaleza territorial.

3. Elemento territorial

Este condicionante se desdobra a su vez, en su exigencia, tanto con respecto a la entidad sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o su establecimiento permanente, como con relación a los bienes de inversión y los elementos del inmovilizado inmaterial.

De un lado, se establece la necesidad de que las entidades adquirentes o importadoras de bienes de inversión o adquirentes o cesionarias de elementos del inmovilizado inmaterial, han de mantener, como mínimo su domicilio fiscal o su establecimiento permanente en las Islas Canarias, como mínimo durante un plazo de cinco años. Este plazo empezará a contar desde la fecha del inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión o desde la adquisición o cesión de los elementos del inmovilizado inmaterial; dicho plazo será de diez años cuando se trate de entidades arrendadoras de viviendas protegidas.

De otro lado, se dispone que los bienes de inversión y los elementos del inmovilizado inmaterial, deberán, en primer lugar, estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas de la entidad, definiendo la letra d) del apartado 4 del artículo 25 cuándo determinados elementos se entenderán situados y utilizados en nuestro territorio:

"Las redes de transporte y de comunicaciones que conecten el archipiélago canario con el exterior, por el tramo de la misma que se encuentre dentro del territorio de las Islas Canarias y a la parte situada fuera del mismo que se utilice para conectar entre sí las distintas islas del archipiélago.

Las aplicaciones informáticas y los derechos de propiedad industrial que no sean meros signos distintivos de la entidad

o de sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario, así como los derechos de propiedad intelectual que sean objeto de reproducción y distribución en el archipiélago canario.

Las concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias.

Las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago.

Las concesiones administrativas de obra pública para la ejecución o explotación de infraestructuras públicas radicadas en Canarias”;

En segundo lugar, deberán permanecer en funcionamiento en la misma entidad adquirente, importadora o cesionaria, durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Con la indicación de que debe permanecer en funcionamiento en la misma entidad adquirente, importadora o cesionaria, se evita la interpretación de determinados sectores que expresaban que era aplicable la exención aunque en el plazo de funcionamiento el bien fuera transmitido, siempre y cuando estuviese en el plazo mencionado en funcionamiento.

Para este último requisito de permanencia en funcionamiento, señala la norma una serie de excepciones:

- Cuando su vida útil fuera inferior a dicho período, si se procede a la adquisición de

otro bien calificado de inversión que lo sustituya y complete dicho plazo, no se considerará incumplido dicho requisito. Esta nueva adquisición o importación, dará derecho a las exenciones que estamos tratando, sólo por la parte que exceda del valor de adquisición del elemento patrimonial sustituido.

- Cuando se pierda el activo, no se considerará incumplido este requisito si se procede a su sustitución en los términos señalados en el párrafo anterior.

- Cuando se realicen transmisiones no sujetas al IGIC, conforme a lo dispuesto en el artículo 9.1º, letras a) y b) de la Ley 20/1991, si la entidad adquirente, que se subroga en la posición de la transmitente, asume el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar el beneficio fiscal disfrutado por esta última, tampoco se entenderá que se ha incumplido este requisito de permanencia. Esta excepción, expresamente, no se extiende a las aportaciones no dinerarias reguladas en el artículo 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

4. Elemento formal

Los requisitos formales se establecen en el artículo 25, no con carácter general, sino con relación, exclusivamente, al IGIC. Se diferencia según el momento en que debe llevarse a cabo su cumplimiento, es decir, antes o después del devengo de la operación.

Así su apartado 5 dispone:

“En el Impuesto General Indirecto Canario y con carácter previo o simultáneo a la entrega de un bien de inversión o a la pres-

tación de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial, la entidad adquirente o cesionaria deberá entregar al empresario o profesional transmitente o profesional una declaración en la que identifique los bienes de inversión o los elementos del inmovilizado inmaterial y manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en este artículo, en especial su condición de sujeto pasivo sin derecho a la deducción total del Impuesto General Indirecto Canario soportado. En el caso de que la entrega del bien de inversión o la prestación de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial se formalice en escritura pública, dicha declaración deberá obligatoriamente incorporarse a esta última”.

El único supuesto en el que no se exige esta formalidad, lógicamente, es el de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991. Matizando en este punto que esta exigencia deberá cumplirse, tanto en el caso de importaciones, al señalar que “la entidad importadora deberá aportar con la declaración de importación la documentación acreditativa de la concurrencia de los requisitos de la exención en los mismos términos expresados en el primer párrafo de ese apartado”; como cuando se realice el primer pago anticipado.

Paralelamente a este requisito formal, previo o simultáneo, el actual artículo 25 sigue exigiendo la presentación “a posteriori” de una declaración resumen anual, tal y como se dispone en su apartado 9: “Las entidades adquirentes o importadoras de bienes de inversión o cesionarias de ele-

mentos del inmovilizado inmaterial, que estén establecidos en Canarias, deberán presentar anualmente una declaración en la que se especificarán el número y el importe total de las operaciones exentas del Impuesto General Indirecto Canario conforme a las previsiones de este artículo, realizadas en el año natural, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente por el Gobierno de Canarias”; dicho cumplimiento se llevará a cabo mediante la presentación del modelo 416 de declaración anual de operaciones exentas del Impuesto General Indirecto Canario por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, aprobado por la Orden del Consejero de Economía y Hacienda de 10 de noviembre de 2004 (BOC de 19.11.2004), en los términos recogidos en el Decreto 81/2004, de 22 de junio, por el que se regula la declaración anual de operaciones exentas del Impuesto General Indirecto Canario por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, y se modifica el Decreto 192/2000, de 20 de septiembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones económicas con terceras personas (BOC de 30.6.2004).

C) INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS

Estos tres últimos elementos, temporales, territoriales y formales, se caracterizan porque al cumplirse, son los que dan el carácter definitivo a este beneficio fiscal, que con los requisitos anteriores era sólo provisional. De tal manera que al igual que su antecesor, el novedoso artículo 25 sigue regulando, en su apartado 7, las consecuencias tributarias

del incumplimiento de dichos requisitos, pero no con carácter genérico como su predecesor, sino atendiendo al impuesto afectado y en aplicación de lo previsto en el apartado 2 del artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Si el incumplimiento se produce con respecto a los requisitos previstos para la exención en el ITPAJD, la regularización se llevará a cabo mediante la presentación de una autoliquidación en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha de incumplimiento. Paralelamente a la modificación del artículo 25, efectuada por el ya nombrado Real Decreto-ley 12/2006, la Disposición adicional trigesimoprimera de la Ley 12/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2007, ha sustituido el plazo para presentar las autoliquidaciones por el ITPAJD, de cualquiera de sus modalidades, de 30 días hábiles por el de un mes desde el momento en que se cause el acto o contrato.

Si el incumplimiento se produce con respecto a los requisitos previstos para la exención en el IGIC, se regularizará a través de la autoliquidación ocasional contemplada en el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, correspondiente al período de liquidación en el que se hubiera producido el incumplimiento, incluso en el supuesto de importaciones, con independencia de que el sujeto pasivo esté o no obligado a presentar las autoliquidaciones periódicas, trimestrales o mensuales, del IGIC. El período de liquidación de la autoliquidación ocasional es mensual y el plazo de presentación será el de los veinte primeros días naturales del mes siguiente, salvo que el

incumplimiento se produzca en el mes de julio, en cuyo caso el plazo de presentación será el mes de agosto y los primeros veinte días naturales de septiembre, todo ello conforme a lo dispuesto en el artículo 39.9 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo.

Para la liquidación de los intereses de demora, en cualquiera de los dos supuestos analizados, se distingue ahora según que se regularice voluntariamente por el sujeto pasivo, o que sea la Administración la que a través de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección efectúe su regularización. Pero con remisión en todo caso a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Finalmente se recogen, en los apartados 6 y 8, dos cuestiones de gran trascendencia en el caso de que se produzca este incumplimiento, cuyos efectos se restringen al ámbito del IGIC:

- En primer lugar, se consideran sujetos pasivos sustitutos a las entidades adquirentes o cesionarias en el caso de que, habiéndose expedido la declaración a que se refiere el apartado 5 analizado en el elemento formal, no se cumplan los requisitos de la exención. El sustituto no podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

- En segundo lugar, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del IGIC liquidadas en el desarrollo de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o de inspección, si la conducta del sujeto pasivo es constitutiva de infracción tributaria. Debe hacerse mención a lo establecido en la Disposición transitoria primera.dos del Real Decreto-ley 12/2006, que establece que esta prohibición de no deducción se refiere al IGIC liquidado como consecuencia de las actuaciones de inspección o de gestión iniciadas con posterioridad al día 1 de enero de 2007; es decir que las iniciadas con anterioridad a dicha fecha aunque la liquidación del IGIC se produzca con posterioridad al día 1 de enero de 2007 es posible su deducción, siempre y cuando cumplan los requisitos para el ejercicio de la deducción contemplados en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991, como ha expresado la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda en consulta de 29 de noviembre de 2006 que sentó la siguiente doctrina administrativa:

“Las cuotas de IGIC resultantes de un procedimiento de inspección referido al incumplimiento de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, en el que el obligado tributario resulte ser sustituto del sujeto pasivo transmitente en los términos previstos en dicho artículo, podrán deducirse durante el período de cuatro años desde que la liquidación derivada del acta de inspección o la resolución del procedimiento de revisión en vía administrativa o jurisdiccional resulten firmes, entendiéndose las cuotas soportadas desde el momento en el que se

expida la factura por parte del sujeto pasivo sustituto. El porcentaje de deducción de las cuotas soportadas deducibles será el definitivo del año en que se haya producido el nacimiento del derecho a deducir, es decir, el momento de la entrega de los bienes inmuebles, y el derecho a la deducción se ejercerá en función del cumplimiento de los requisitos generales para su ejercicio a que se refieren los artículos 28 y siguientes de la Ley 20/1991. El mencionado derecho a la deducción es independiente de la posible existencia de sanciones de cualquier tipo en el procedimiento inspector.”

III. CONCLUSIONES

El análisis del nuevo artículo 25 “Incentivos a la inversión” afecta a las operaciones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y de Operaciones Societarias, y al Impuesto General Indirecto Canario, con el nuevo condicionante para este último, de que la entidad adquirente (sujeta al Impuesto sobre Sociedades) no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

Para el disfrute de este beneficio fiscal se produce un cambio radical con respecto a la anterior redacción, dado que las adquisiciones, ya sea de bienes de inversión o ya sea, ahora también, de determinados elementos del inmovilizado inmaterial, han de producirse, no dentro de los tres años desde la escritura de constitución o ampliación de capital de la sociedad, sino con ocasión de una inversión inicial cuya definición queda pendiente de un

inminente desarrollo reglamentario; exigiéndose además que la entrada en funcionamiento de aquéllos se produzca en un plazo de tres meses, con algunas excepciones.

Finalmente destacar como aspectos novedosos, que el suelo, edificado o no, y los

elementos de transporte destinados al transporte a terceros, quedan excluidos del abanico de la exención, salvo contadas excepciones; admitiéndose esas mismas excepciones para la afectación de los bienes adquiridos a la ya limitada actividad de arrendamiento.