

**CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS
POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA
(De enero a abril de 2008)**

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

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

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

A) Exenciones en operaciones interiores

Palabra clave: arrendamiento explotación agrícola

Es doctrina vinculante de este Centro Directivo:

- Que la prestación de servicios de arrendamiento de una explotación agrícola en suelo rústico, en la que se incluye alpende y almacén, se encuentra sujeta y exenta del IGIC, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.1.23º a) de la Ley 20/1991. Y que durante el período de arrendamiento, la exención está condicionada a la afectación de los citados bienes inmuebles al desarrollo de las actividades agrícolas.

- Que la exención del artículo 10.1.23º a) de la Ley 20/1991 no comprende el arrendamiento de bienes muebles como utensilios, herramientas y aperos, aunque estos bienes se afecten al desarrollo de explotaciones agrícolas. Esta prestación de servi-

cios tributa en el IGIC al tipo impositivo general del 5 por 100.

- Que la prestación, por parte de la entidad consultante, de servicios de cesión al empresario arrendatario de todos los trabajadores afecto al desarrollo de la explotación agrícola, se encuentra sujeta y no exenta al IGIC, y tributa al tipo impositivo del 5 por 100.

- Y que en el supuesto de que por precio único se presten servicios con distinta tributación en el IGIC, la base imponible de las operaciones sujetas y no exentas habrá de determinarla en proporción al valor de mercado de los servicios prestados.

(Contestación vinculante de fecha 24/03/08)

Palabra clave: producción vino

Cualquier importación o entrega interior de vino realizada por un viticultor está sujeta al IGIC. El problema jurídico que aquí se suscita es si la venta interior del viticultor puede considerarse venta de un minorista y entenderse exenta del IGIC por este concepto.

El artículo 10.3 de la Ley 20/1991 establece que, a los efectos del IGIC, se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurren los dos requisitos siguientes:

"1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

2º. Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas."

Ninguna duda parece existir en cuanto a que los viticultores no cumplen con el primero de estos requisitos: al realizar ellos mismos la elaboración del vino, es evidente que el producto que comercializan lo han sometido ellos mismos a un proceso de elaboración por lo que, difícilmente, pueden ser considerados, a efectos del IGIC, como comerciantes minoristas. Por ello, sus ventas interiores están sujetas al Impuesto al tipo del 5 por 100 (artículo 27.1.14 y Disposición Adicional Décima Uno.3 de la Ley 20/1991), salvo, naturalmente, que sea de aplicación la exención que, con carácter general, establece el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991 para los sujetos pasivos, personas físicas, cuyo volumen de operaciones realizadas durante el año natural anterior no hubiera excedido del límite de la franquicia establecida en dicho artículo.

culo. (Contestación vinculante de fecha 21/01/08)

Palabra clave: Junta de Compensación

El artículo 96.2 del Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y de Espacios Naturales de Canarias (en adelante, Decreto Legislativo 1/2000), enumera los distintos sistemas de ejecución urbanística, diferenciando entre sistemas de ejecución privada y pública, entre los que se distinguen los siguientes:

a) Sistemas de ejecución privada:

1. Concierto.
2. Compensación.
3. Ejecución empresarial.

b) Sistemas de ejecución pública:

1. Cooperación.
2. Expropiación.
3. Ejecución forzosa.

El consultante centra el objeto de su consulta en los sistemas de ejecución privada por compensación y de ejecución pública por cooperación, teniendo en común ambos sistemas, como se expondrá a continuación, que los propietarios de los terrenos realizarán a su costa la urbanización de los terrenos.

Respecto al sistema de ejecución privada por compensación, es característico del mismo que *"los propietarios que representen más del 50 por ciento de la superficie del sector, ámbito o la unidad de actuación, según proceda, aportarán los terrenos de cesión*

obligatoria y gratuita, realizarán a su costa la urbanización en los términos que resulten del planeamiento de ordenación urbanística y el proyecto de urbanización y se constituirán en Junta de Compensación." (artículo 111.a) del Decreto Legislativo 1/2000). Por lo que se refiere al sistema de ejecución pública por cooperación, el artículo 120.1 del mencionado Decreto Legislativo 1/2000 describe su operativa en los siguientes términos: *"los propietarios aportarán el suelo de cesión obligatoria y gratuita, soportarán la ocupación de cualesquiera otros terrenos necesarios para la ejecución de las obras de urbanización y otorgarán a la Administración municipal la disposición fiduciaria de éstos. La Administración actuante ejecutará las obras de urbanización con cargo a los propietarios."*

a) El sistema de ejecución privada por compensación

Analizando por separado los dos sistemas de ejecución urbanístico, el sistema de ejecución privada por compensación desarrolla su actividad mediante las denominadas Juntas de Compensación, definidas en el artículo 113.1 del Decreto Legislativo 1/2000 como *"un ente corporativo de Derecho Público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines desde la inscripción administrativa de la constitución de sus órganos directivos"*. Añade el número 2 del mismo artículo que *"las Juntas de Compensación actuarán como fiduciarias con pleno poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los propietarios miembros de aquélla, sin más limitaciones que las establecidas en los Estatutos"*. El artículo 114 del

citado Decreto Legislativo 1/2000, respecto a la transmisión de los terrenos, dispone que *"la incorporación de los propietarios a la Junta de Compensación no presupone, salvo que los Estatutos dispusieran otra cosa, la transmisión a la misma de la propiedad de los inmuebles afectados por la gestión común, pero los terrenos quedarán directamente afectos al cumplimiento de las obligaciones inherentes al sistema, con anotación en el Registro de la Propiedad"*. Por último, el artículo 116.3 del Decreto Legislativo 1/2000 establece que *"la aprobación del proyecto de compensación producirá, en todo caso, la transmisión al Ayuntamiento, por ministerio de la Ley y libre de cargas y gravámenes, de todos los terrenos de cesión obligatoria y gratuita."* La existencia o no de una transmisión de la propiedad de los inmuebles de los propietarios a la Junta de Compensación es una circunstancia de especial relevancia desde el punto de vista del IGIC que debe analizarse por separado:

a.1) Supuesto en el que no se produce la transmisión de los terrenos de los juntacompensantes a la Junta de Compensación

Esta Dirección General de Tributos, en anteriores respuestas a consultas tributarias, ha manifestado que en los supuestos en que no se produce la transmisión de los terrenos de los juntacompensantes a la Junta de Compensación no existe operación sujeta al IGIC, ni por la aportación de los mismos ni por la posterior adjudicación por ésta de los urbanizados a los aportantes, en la medida en que no existe ninguna entrega de bienes. La transmisión al Ayuntamiento correspondien-

te de todos los terrenos de cesión obligatoria y gratuita tampoco constituye una operación sujeta al IGIC, dado que si bien existe una entrega de bienes la misma no tiene carácter oneroso.

En estos supuestos, la Junta de Compensación se limita a realizar a favor de sus miembros las tareas de urbanización de los inmuebles, siendo éstos los auténticos promotores de la misma. La Junta de Compensación actúa como empresaria al realizar actividades empresariales, entendiéndose que su actuación como fiduciaria se produce en nombre propio pero por cuenta ajena. La Junta de Compensación recibirá unos servicios de urbanización que, a su vez, prestará a sus miembros, titulares en todo momento de los terrenos a urbanizar.

La Junta de Compensación, como empresario urbanizador de los terrenos, deberá repercutir el IGIC a los juntacompensantes, a cuya costa se realizan las obras, por las contraprestaciones satisfechas por los gastos de urbanización. No obstante, podría ser de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.6º de la Ley 20/1991, que establece el siguiente supuesto de exención:

*"1. Están exentas de este Impuesto: (...)
6º. Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas físicas o jurídicas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto, cuando concurren las siguientes condiciones:*

a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.

b) Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

Se entenderá a estos efectos que los miembros de una entidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el impuesto no exceda del 10 por 100 del total de las realizadas.

La exención no alcanza a los servicios prestados por las sociedades mercantiles."

(...)

En consecuencia, la exención prevista en el artículo 10.1.6º podría ser aplicable a las prestaciones de servicios que las Juntas de Compensación realiza a favor de los juntacompensantes, siempre y cuando se cumplan las condiciones expresadas en dicho precepto.

a.2) Supuesto en el que se produce la transmisión de los terrenos de los juntacompensantes a la Junta de Compensación

Diferente tratamiento fiscal presenta el supuesto en que se produce la transmisión de los terrenos de los juntacompensantes a la Junta de Compensación. El artículo 10.1.21º de la Ley 20/1991 contempla el siguiente supuesto de exención:

"21) Las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los

propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias Juntas en proporción a sus aportaciones.

La exención se extiende a las entregas de terrenos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

Esta exención estará condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación urbanística.”

También esta Dirección General de Tributos, en anteriores respuestas a consultas tributarias, ha manifestado que la entrega de terrenos que realicen los miembros de la Junta de Compensación como aportación inicial estará sujeta pero exenta del IGIC, conforme con lo dispuesto en el artículo 10.1.21º de la Ley 20/91, siempre y cuando el transmitente tenga la consideración de empresario o profesional y el bien transmitido proceda de su patrimonio empresarial o profesional, como elementos esenciales para la sujeción al Impuesto. En este caso, el propietario sujeto pasivo del IGIC no repercutirá el impuesto a la Junta, ya que la operación está exenta.

En caso de que quien transmita no tuviese la condición de empresario o profesional, o siéndolo, el bien no formase parte de su patrimonio empresarial o profesional, la entrega del terreno no estaría sujeta al IGIC, sin perjuicio de su sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 45.I.B.7 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.

Con posterioridad, se producirá la entrega de terreno urbanizado por parte de la Junta de Compensación a sus miembros en proporción a sus aportaciones. Esta entrega por parte de la Junta de terrenos urbanizados estará sujeta al IGIC, pero exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.21º de la Ley 20/1991. Las contraprestaciones que los propietarios aportan a las Juntas de Compensación por los costes de urbanización tienen la consideración en el IGIC de pagos anticipados por la futura entrega de los terrenos urbanizados, en aplicación de lo previsto en el artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991 y, en la medida en que la entrega de los mencionados terrenos urbanizados se encuentra exenta de IGIC también lo estarán los pagos anticipados que han permitido sufragar las obras de urbanización. Evidentemente, si la entrega de los terrenos urbanizados no respeta la proporción en las aportaciones iniciales y no se cumple el requisito de la exención del IGIC, tampoco estarán exentos los pagos anticipados.

b) El sistema de ejecución pública por cooperación

El artículo 121 del Decreto Legislativo 1/2000 establece la forma de gestión del sistema de gestión pública por cooperación, y precisa que podrá efectuarse sin órgano diferenciado, a través de organismo público o sociedad mercantil de capital público (...). En este último supuesto, indica que la sociedad mercantil podrá ser de capital mixto, con par-

tipicación de los propietarios de los terrenos comprendidos en la unidad de actuación. Y refiriéndose a las modalidades del pago de los gastos de urbanización, añade el artículo 122.1:

"1. La Administración actuante, salvo en el supuesto de gestión a través de sociedad mixta en la que participen los propietarios, podrá:

- a) Exigir de los propietarios, incluso por la vía de apremio, el pago anticipado de cantidades a cuenta de los gastos de urbanización. Estas cantidades no podrán exceder del importe de las inversiones previstas para el próximo año.*
- b) Convenir con los propietarios, cuando las circunstancias así lo aconsejen y en las condiciones que se determinen, un aplazamiento en el pago de los gastos de urbanización."*

El artículo 106 del Decreto 183/2004, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de gestión y ejecución del sistema de planeamiento de Canarias, desarrollando el Decreto Legislativo 1/2000, establece:

"1. La totalidad de los gastos de gestión, ejecución y urbanización serán a cargo de los propietarios de terrenos incluidos en el ámbito, sector o unidad de actuación, aplicándose para su cuantificación y reparto las disposiciones correspondientes contenidas en este Reglamento. Dichos gastos se recaudarán conforme a los procedimientos normativos,

con las especificaciones expresadas en los números siguientes.

2. La Administración actuante, salvo en el supuesto de gestión a través de sociedad mixta en la que participen los propietarios, podrá:

- a) Exigir a los propietarios, incluso por la vía de apremio, el pago anticipado de cantidades a cuenta de los gastos de urbanización. Estas cantidades a cuenta no podrán exceder del importe de las inversiones previstas en los doce meses siguientes a la fecha del requerimiento de pago, debiendo abonarse en el plazo de un mes desde la notificación que al efecto se practique. Transcurrido este plazo, la Administración actuante podrá proceder a la exacción de las cuotas por la vía de apremio.*
- ..."*

Entre las diversas exenciones en operaciones interiores del IGIC que se establecen en el artículo 10.1 de la Ley 20/1991, el apartado 31º dispone la exención de *"las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias."*

En consecuencia con los preceptos indicados, y reiterando el criterio manifestado por esta Dirección General de Tributos en consulta tributaria vinculante de fecha 3 de diciembre de 2007 (consulta número 1172), es claro, a efectos del IGIC:

- a) Que la entidad local, al realizar las obras, se configura como empresario o profesional, ya que organiza los*

medios necesarios para la urbanización de los terrenos de los propietarios afectados, repartiendo entre éstos el importe de los costes.

- b) Que los propietarios de los terrenos tienen la consideración de promotores de la urbanización, y por tanto, a efectos del Impuesto, tienen, también, la consideración de empresarios, siempre y cuando tengan por finalidad la venta o cesión de las parcelas.

En consecuencia, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- La Entidad local que realiza las obras de ejecución del planeamiento mediante el sistema de ejecución pública por cooperación, se configura como empresaria, ya que organiza los medios necesarios para la urbanización de los terrenos de los propietarios afectados, repartiendo entre éstos el importe de los costes.

Segundo.- La entidad local no debe repercutir IGIC sobre los propietarios por los gastos de gestión, ejecución y urbanización, ya que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades locales canarias están exentas del Impuesto.

Tercero.- En el sistema de ejecución privada por compensación, en el supuesto en el que no se realice la transmisión de los terrenos de los juntacompensantes a la Junta de Compensación, esta última, como empresaria urbanizadora de los terrenos, deberá repercutir el IGIC a los juntacompensantes, a cuya costa se realizan las obras, por las con-

traprestaciones satisfechas por los gastos de urbanización. No obstante, podría ser de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.6º de la Ley 20/1991, siempre y cuando se cumplan las condiciones expresadas en dicho precepto.

Cuarto.- En el sistema privado de compensación, en el supuesto en el que se produzca la transmisión de los terrenos de los juntacompensantes a la Junta de Compensación, la posterior entrega por parte de la Junta de los terrenos urbanizados, en proporción a sus aportaciones, estará sujeta al IGIC, pero exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.21º de la Ley 20/1991. Los importes satisfechos por los propietarios y percibidos por las Juntas de Compensación por los costes de urbanización tienen la consideración en el IGIC de pagos anticipados por la futura entrega de los terrenos urbanizados, en aplicación de lo previsto en el artículo 18. 1.f) de la Ley 20/1991 y, en la medida en que la entrega de los mencionados terrenos urbanizados se encuentre exenta de IGIC también lo estarán los pagos anticipados que hayan permitido sufragar las obras de urbanización (Contestación vinculante de fecha 07/04/2008).

B) Localización. Establecimiento permanente

Palabra clave: inmuebles

La prestación de servicio de elaboración de proyecto y dirección de obra de una edificación en Asturias se encuentra no sujeta al IGIC, con independencia del lugar en el que se encuentre establecido el arquitecto prestador

del servicio o el promotor de la edificación. (Contestación vinculante de fecha 27/03/2008).

C) Sujeto pasivo en operaciones interiores

Palabra clave: destinatarios entes públicos

- Todos los empresarios o profesionales, sean o no sujetos pasivos del IGIC y tratándose de entregas de bienes sujetas y no exentas al IGIC, en sus propuestas económicas a los entes públicos deben incluir el IGIC correspondiente, ya sea expresamente separado de la contraprestación ofertada ya sea incluida en dicha contraprestación.

- Tratándose de empresarios o profesionales no establecidos, de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC y cuyo destinatario es un ente público, se produce la inversión del sujeto pasivo en este ente público receptor del bien o servicio.

- El empresario o profesional no establecido deberá emitir una factura conteniendo todos los datos o requisitos establecidos en los apartados 1 a 4 del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. En ella no debe consignar los datos de la base imponible, tipo impositivo y cuota tributaria del IGIC correspondiente a la entrega de bien o prestación de servicio, y sí, el relativo a que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación.

- Si el empresario o profesional no establecido diferenció, en la propuesta económica, la contraprestación del IGIC correspondiente a la operación, en la factura, deberá consignar la contraprestación como importe de la operación. Si no diferenció la contraprestación del IGIC correspondiente a la operación, deberá consignar como importe de la contraprestación el resultado de la siguiente operación:

$$C = \frac{P}{1+T}$$

Siendo C la contraprestación que debe consignarse en la factura, P el importe de la propuesta económica y T el tipo impositivo del IGIC a que tributa la operación en tanto por cien.

- El ente público, sujeto pasivo por inversión, deberá autorrepercutirse el IGIC correspondiente a través de la emisión de una factura, la cual debe contener todos los datos o requisitos establecidos en los apartados 1 a 4 del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobada por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, con la particularidad que el dato del expedidor será la del ente público destinatario del bien o servicio.

- En los expedientes de contratación que se inician a partir del próximo 30 de abril, las proposiciones económicas deberán indicar siempre, como partida independiente, el importe del IGIC que deba ser autorrepercutido por el ente público sujeto pasivo por inversión, por lo que ya no será aplicable lo expresado anteriormente respecto al

supuesto de propuestas económicas con el IGIC incluido. (Contestación vinculante de fecha 19/02/2008).

D) Base imponible operaciones interiores

Palabra clave: tranvía

Es criterio vinculante de este Centro Directivo:

- 1) Que el destinatario de las prestaciones de servicio de transporte terrestre objeto de la consulta es el usuario adquirente de los distintos títulos de transporte del tranvía.
- 2) Que el momento del devengo del IGIC se producirá con la venta del título de transporte por parte de la operadora del tranvía o de la guagua
- 3) Que la base imponible de la prestación del servicio de transporte está formada por el precio satisfecho por el usuario y la subvención vinculada directamente a dicho precio otorgada por el Cabildo Insular, y en los casos en que la subvención alcance la totalidad de la contraprestación, la base está constituida por el importe de la subvención.
- 4) Que la base imponible y cuota tributaria definitivas de la totalidad de las operaciones se obtendrán de la suma de los importes satisfechos por los usuarios en las adquisiciones de títulos de transporte emitidos por la ope-

radora del tranvía y de la cuantía de la subvención vinculada al precio otorgada por el Cabildo.

- 5) Que el operador del tranvía podrá incluir la mención "IGIC incluido" en los billetes que emita, como documentos sustitutivos de la factura. Tanto en los billetes individuales, como en los bonos mensuales o en los de colectivos especiales. (Contestación vinculante de fecha 21/01/2008)

E) Tipos impositivos

Palabra clave: equipamiento comunitario

Primero.- Es de aplicación el tipo cero del IGIC a la ejecución de obra de construcción de carril bici, aceras para tránsito peatonal, alumbrado público y red de drenaje, todas ellas situadas en zona urbana, consecuencia de un contrato directamente formalizado entre una corporación local y el contratista, por tener la consideración de ejecución de obra de equipamiento comunitario.

Segundo.- La ejecución de obra de glorieta supone una reforma o mejora respecto al vial existente, estructura en T con carril central de espera, por lo que resulta ser una obra calificable como de reforma o mejora y, en consecuencia, no se entiende como de equipamiento comunitario a efectos del IGIC, por lo que tributará en el IGIC al tipo impositivo general del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 03/04/2008).

Palabra clave: equipamiento comunitario

Es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 a la ejecución de obra de construcción de "parking y plaza nuevas oficinas municipales", consecuencia de un contrato directamente formalizado entre un Ayuntamiento y la sociedad consultante, siempre y cuando la Administración Pública promotora de la construcción proceda al reconocimiento del edificio resultante de la ejecución de obra como demanial en el correspondiente inventario de bienes. (Contestación vinculante de fecha 15/04/2008).

Palabra clave: servicios deportivos

El Anexo I de la Ley 20/1991, regulador del tipo impositivo reducido del 2 por 100, en su número 2.2º, expresa la aplicación del tipo citado a las siguientes prestaciones de servicios:

"Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 10, número 1, apartado 13º de esta Ley."

Conforme a ello, la aplicación del tipo impositivo reducido del 2 por 100 que nos ocupa, se condiciona a la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Que los destinatarios finales de tales servicios sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación.

Es decir, es independiente que la contraprestación por el servicio prestado se satisfaga por dicha persona física o por un tercero, sea éste persona física o jurídica. Lo importante y relevante es que el servicio sea prestado para las citadas personas físicas.

- Que la prestación de servicio se encuentre directamente relacionado con la práctica del deporte o la educación física.

Por tanto, no resultará aplicable el tipo reducido a aquellos servicios que no estén directamente relacionados con dichas actividades o que sólo de una manera indirecta o mediata contribuyan a la práctica de aquéllas.

- Que al servicio de práctica del deporte no le resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991.

Se asume que tratándose de una sociedad mercantil, y no teniendo carácter no lucrativo ni haciendo mención expresa a dicho carácter, no le es de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991.

Conforme a todo ello, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos, que tributa al tipo reducido del 2 por 100 el servicio de gestión deportiva prestado por la entidad mercantil consultante a Administraciones públicas o empresas privadas, siempre que el

destinatario final del servicio sea una persona física y está relacionado directamente con la práctica del deporte o la educación física. En ningún caso estará sujeta al IGIC al tipo reducido del 2 por 100 la prestación de servicio de administración, mantenimiento y limpieza de instalaciones deportivas, que tributará al tipo general del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 27/03/2008).

Palabra clave: abejas

El artículo 27.1, apartado 1º, letra n), de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC en las entregas de productos derivados de explotaciones ganaderas intensivas. (...)

El anexo I de la Ley 20/1991, en su número 1, establece la aplicación del tipo reducido del 2 por 100 del IGIC a las entregas o importaciones, entre otras – apartado 7º - de los siguientes bienes susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en las actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas, materiales para la protección y reproducción de vegetales o animales, fertilizantes y enmiendas, productos fitosanitarios, herbicidas y residuos orgánicos. No se comprenderán la maquinaria, utensilios o herramientas utilizados en las citadas actividades.

Es de aplicación el tipo reducido del 2 por 100 del IGIC en las entregas interiores e importaciones de insectos para el control biológico de plagas siempre y cuando tengan el reconocimiento administrativo de productos fitosanitarios al tratarse de "organismos de control biológico" (OCB) debidamente inscritos en el Registro de Productos y Material

Fitosanitario del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación y cuyo número de inscripción deberá figurar en las etiquetas de los envases. Igualmente es de aplicación el tipo impositivo reducido del 2 por 100 del IGIC en las entregas interiores e importaciones de colmenas de abejorros utilizadas para la polinización en la agricultura, al tratarse de materiales para la reproducción de vegetales.

Sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo anterior, es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC en las entregas interiores e importaciones de productos derivados de explotaciones ganaderas, entre otras la apicultura, intensivas, a tal efecto se entiende como ganadería intensiva aquella en la que el ganado no se alimenta con aprovechamiento de pastos o prados de la base territorial de la que disponga la explotación. La justificación de que se trata de una ganadería intensiva podrá acreditarse mediante los datos obrantes en el Registro General de Explotaciones Ganaderas (REGA) relativo a la clasificación según el sistema productivo (intensivo, extensivo o mixto) a que se refiere el Anexo II.A).8 del Real Decreto 479/2004, de 26 de marzo, por el que se establece el Registro General de Explotaciones Ganaderas. (Contestación vinculante de fecha 07/03/2008).

Palabra clave: equipamiento comunitario

Primero.- No es de aplicación el tipo cero del IGIC a la ejecución de obra de construcción de una edificación de dos plantas consistente en almacenes, vestuarios y servicios públicos como soporte a dos nuevos campos

de fútbol-11 de césped sintético con sus correspondientes gradas, consecuencia de un contrato directamente formalizado entre una corporación local y el contratista, por no tener la consideración de ejecución de obra de equipamiento comunitario, dado que no tiene la consideración de edificio a efectos de lo establecido en el artículo 5.5.a) de la Ley 20/1991 y sí de las edificaciones contempladas en el artículo 5.5.e) del mismo cuerpo legal.

Segundo.- La ejecución de obra citada en el apartado anterior tributará en el IGIC al tipo impositivo general. (Contestación vinculante de fecha 31/01/2008).

Palabra clave: sangría

El Anexo I de la Ley 20/1991, regulador del tipo impositivo reducido del 2 por 100, en su número 1.8º, establece:

“El tipo impositivo reducido del 2 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario, se aplicará a las operaciones siguientes:

1. Entregas o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

8º. Las sustancias y productos cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dicta-

das para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

A los efectos de este apartado, no tendrán la consideración de alimento, el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen entregadas o importadas.” (el subrayado es nuestro)

El Anexo II de la Ley 20/1991, regulador del tipo impositivo incrementado del 13 por 100, en su número 1.2º, establece:

“El tipo impositivo reducido del 13 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario, se aplicará a las operaciones siguientes:

1. Entregas o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

2º. Los aguardientes compuestos, los licores, los aperitivos sin vino base y las demás bebidas derivadas de alcoholes naturales, conforme a las definiciones del Estatuto de la Viña del Vino y de los Alcoholes y reglamentaciones complementarias y asimismo, los extractos y concentrados alcohólicos aptos para la elaboración de bebidas derivadas.”

La Ley 25/1970, de 2 de diciembre, del Estatuto de la Viña, del Vino y de los Alcoholes, ha sido derogada por la disposición derogatoria única de la Ley 24/2003, de 10 de

julio, con la excepción de las normas contenidas en dicha Ley relativas a los Consejos Reguladores de los productos agroalimentarios, con denominación de origen, distintos del vino, del vinagre de vino, de los vinos aromatizados, del brandy, del mosto y demás productos derivados de la uva, por lo que para obtener las definiciones a que se refiere el párrafo anterior habrá que acudir a la propia Ley 25/1970 y al Código Alimentario Español (Decreto 2484/1967, de 21 de septiembre, por el que se aprueba el texto del Código Alimentario Español).

Dado que el vino es una bebida alcohólica resultante de la fermentación, total o parcial, de la uva fresca o de su mosto, conforme al Código Alimentario Español (asimismo, el artículo 2.2.e) de la Ley 24/2003, de 10 de julio, de la viña y del vino, lo define como “*el alimento natural obtenido exclusivamente por fermentación alcohólica, total o parcial, de uva fresca, estrujada o no, o de mosto de uva*”) y la fermentación supone la transformación del azúcar contenido en la uva o el mosto en alcohol etílico, no resulta aplicable el tipo impositivo reducido del 2 por 100 a la importación o entrega de vino, al tratarse de una bebida alcohólica, ni tampoco el tipo incrementado del 13 por 100, al no tratarse ni de un aguardiente compuesto, ni un licor, ni un aperitivo sin vino base y no tratarse de una bebida derivada de alcoholes naturales. Con igual fundamento, la sangría, entre cuyos componentes se encuentra el vino, también resulta ser una bebida alcohólica (a efectos del IGIC, basta que contenga alcohol etílico, cualquiera que sea la cantidad para recibir tal consideración) a la que no corresponde la

aplicación del tipo impositivo reducido del 2 por 100 ni el incrementado del 13 por 100.

En consecuencia, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que es de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100 en las importaciones y entregas interiores de sangría. (Contestación vinculante de fecha 18/03/2008).

Palabra clave: ferralla

Se consulta si la operación de elaboración de ferralla previo encargo tributa en el IGIC al tipo reducido del 2 por 100, por entenderse que deriva de la industria de la primera transformación, o tributa al tipo general del 5 por 100.

El Anexo VI.1 de la Ley 20/1991 presenta el siguiente contenido:

“Se aplicarán los siguientes tipos impositivos del Impuesto General Indirecto Canario cuando las operaciones a las que se refieren los distintos apartados estén sujetas y no exentas del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías:

1. Tipo cero del Impuesto General Indirecto Canario en la importación y entrega de los bienes muebles corporales incluidos en las partidas arancelarias 1604, 4418, 6802, 7308, 9401 y 9403, cuando, en los dos últimos casos, los muebles sean de madera o de plástico.

(...)”

La aplicación del tipo cero previsto en el Anexo VI.1 de la Ley 20/1991 a la ferralla

exige la concurrencia conjunta de tres requisitos, a saber:

- Que la ferralla se clasifique arancelariamente en algunas de las partidas expresadas en el número 1 del Anexo VI.

- Que se trate de una operación sujeta y no exenta al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías (AIEM).

- Que se trate de una operación que se califique de importación o entrega de bienes a efectos del IGIC.

Respecto al primer requisito, la ferralla se puede definir como pilares para la construcción, que se elaboran en plaza a partir de barras de acero corrugado con distintas medidas de grosor y que se trenzan con hierro de menor diámetro para constituir una pieza sólida.

La partida arancelaria 7308 incluye a las *“Construcciones y partes de construcciones (por ejemplo: puentes y partes de puentes; compuertas de esclusas; torres; castilletes; pilares; columnas; cubiertas; tejados; puertas; ventanas y sus marcos; bastidores y umbrales; cortinas de cierre y balaustradas); de fundición; de hierro o de acero; con excepción de las construcciones prefabricadas de la partida 9406; chapas; barras; perfiles; tubos y similares; de fundición; de hierro o acero; preparados para la construcción”*

Por tanto, la ferralla se clasifica en la partida arancelaria 7308, partida que se encuentra incluida en el Anexo VI.1 de la Ley 20/1991.

Respecto al segundo requisito citado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 67.1 de la Ley 20/1991, que define el hecho imponible del AIEM, *“están sujetas al Arbitrio las entregas efectuadas por empresarios, de forma habitual u ocasional y a título oneroso, de bienes muebles corporales incluidos en el Anexo IV de la presente Ley producidos por ellos mismos. Igualmente estará sujeta al Arbitrio la importación de los bienes incluidos en el citado Anexo.”* Añade el número 2 del mismo artículo diversas definiciones a efectos del AIEM, entre ellas se entiende por *“entregas de bienes, la transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales. Se consideran bienes muebles corporales el gas, la electricidad, el calor y las demás formas de energía. No tienen la condición de entregas de bienes las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de bienes muebles.”* (el subrayado es nuestro)

En consecuencia, no se encuentran sujetas al AIEM las ejecuciones de obra sobre bienes muebles, entendiendo por contratos de ejecución de obra aquellos que tienden a la consecución de un resultado material previo encargo del cliente, siendo éste el supuesto planteado en la consulta: elaboración y venta de ferralla previo encargo del cliente.

Puesto que se trata de una ejecución de obra no sujeta al AIEM, a dicha operación de ejecución de obra de ferralla no le resulta de aplicación el tipo cero del IGIC.

El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, establece que:

"2. En particular se consideran entregas de bienes:

(...)

4º.- Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 20 por 100 de la base imponible."

Por otra parte, el artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991 señala que:

"2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

6º.- Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4º del número 2 del artículo 6º de esta Ley."

Del análisis conjunto de ambos preceptos, se desprende que una ejecución de obra de carácter mobiliario, como es el supuesto que nos ocupa, tiene en todo caso la consideración, a efectos del IGIC, de prestación de servicios.

Si se analiza el Anexo I de la Ley 20/1991, regulador de las operaciones sujetas al tipo impositivo reducido del 2 por 100, se constata que las únicas prestaciones de servicios sujetas a dicho tipo son las previstas en su número 2 y son siguientes:

- Las prestaciones de servicios de transportes terrestres.

- Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 10, número 1, apartado 13º de esta Ley.

- Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de rueda comprendidos en el párrafo primero del apartado 4º del número 1 anterior y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con minusvalía y de los vehículos a motor a los que se refiere los párrafos segundo y tercero del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos.

Por tanto, a la prestación de servicio de ejecución de obra de elaboración de ferralla, no le resulta de aplicación el tipo reducido del 2 por 100.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991, existe en el IGIC un tipo impositivo general aplicable a los bienes o servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados y cuyo importe estará comprendido entre el 3 y el 6 por 100, ambos inclusive. La Disposición adicional octava.Uno.3 de la Ley 20/1991, señala que el tipo general será del 5 por 100.

De acuerdo con todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la realización bajo

encargo de ferralla se considera a efectos del IGIC como una prestación de servicio sujeta al tipo general del 5 por 100, por tratarse de una ejecución de obra de carácter mobiliario. (Contestación vinculante de fecha 17/03/2008).

F) Dedución y devolución

Palabra clave: deducción

Las cuotas soportadas que no hayan podido deducirse en una actuación comprobadora por no estar debidamente contabilizadas, podrán ser objeto de deducción por los sujetos pasivos en las autoliquidaciones de los períodos siguientes, siempre que no haya caducado su derecho a la deducción, y conforme al porcentaje de deducción de las cuotas deducibles definitivo del año en que se haya producido el nacimiento del derecho a deducir las citadas cuotas.

La falta de contabilización de las cuotas soportadas en los libros registros podrá suponer, en su caso, una infracción tributaria por el incumplimiento de las obligaciones formales derivadas de la condición de sujeto pasivo del IGIC.

Esta infracción tributaria en ningún caso supone la pérdida del derecho a la deducción de las cuotas soportadas. (Contestación vinculante de fecha 31/01/2008).

II. ARBITRIO SOBRE LA IMPORTACIÓN Y ENTRADA DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS (AIEM)

A) Hecho imponible. Devolución. Obligaciones sujeto pasivo

Palabra clave: producción vino

1. La sujeción del vino al AIEM

Ante todo, debe insistirse que la sujeción al AIEM de la importación de un bien depende de su inclusión o no en alguna de las partidas del anexo IV de la Ley 20/1991. Refiriéndonos al vino, que es por el que se nos consulta, el Anexo IV de la Ley contiene la siguiente partida:

“2204 Vino de uvas; incluso encabezado; mosto de uva; excepto el de la partida n.º 2009”.

Por lo tanto, es claro que la importación de vino está sujeta al AIEM, y lo está al tipo del 0 por 100 (Anexo IV de la Ley 20/1991) que es el que ha establecido la Ley 20/1991 para estas mercancías.

Por su parte, el anexo V de esta misma Ley incluye la partida 2204 dentro de las que están exentas del Impuesto por su entrega interior (artículo 70.4 de la Ley 20/1991).

Con lo cual, resulta:

- Primero, que la importación de vino de uvas, incluso encabezado, mosto de uva, excepto el de la partida n.º 2009, está sujeta al AIEM al tipo del 0 por 100. Y

- Segundo, que la entrega interior de estos vinos están exentos del AIEM

2. La devolución de las cuotas soportadas del AIEM

Los números 1 y 2 del artículo 85 de la Ley 20/1991 ordena:

“1. Los sujetos pasivos tendrán derecho a la devolución de las cuotas del arbitrio que, devengadas con arreglo a derecho, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones realizadas, en la medida en que los bienes adquiridos o importados se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas del arbitrio, o bien en la realización de operaciones descritas en los artículos 71 y 72 de esta ley, incluso cuando los envíos o exportaciones no estén sujetos al arbitrio.

2. No podrán ser objeto de devolución las cuotas soportadas por la importación de bienes incluidos en el anexo V de la presente Ley, salvo que tales bienes se utilicen en la realización de las operaciones descritas en los artículos 71 y 72 de la presente Ley, incluso cuando los envíos o exportaciones no estén sujetos al Arbitrio.”

En términos muy generales, puede decirse que las operaciones a que se refieren los artículos 71 y 72 de la Ley 20/1991 son el envío o exportación de mercancías con carácter definitivo al exterior de las islas Canarias, el suministro o incorporación de las mercancías a ciertos buques y aeronaves, a regímenes diplomáticos y similares y su introducción en zonas sujetas a regímenes especiales. Salvo la operación a las que nos referiremos luego de que los viticultores destinen todo o parte de su

producción a la exportación, las otras mencionadas no tienen ninguna relevancia en la resolución de la presente consulta vinculante, por lo que no las examinaremos en esta contestación.

El instante, en su escrito de consulta, plantea, en concreto, la posibilidad de deducir las cuotas de AIEM soportadas en la adquisición o importación de bienes. Obvio es decir que en este Impuesto no cabe la deducción de las cuotas soportadas de AIEM, ya que al encontrarnos ante un impuesto monofásico, la Ley 20/1991 no contempla, en su regulación, ningún mecanismo de deducción de cuotas como el existente en el IGIC. Sin perjuicio de ello, la Ley sí regula la devolución del AIEM en determinados casos. Sintetizando, los objetivos de estas devoluciones son dos:

- De una parte, evitar supuestos de sobreimposición en entregas interiores sujetas y no exentas de AIEM de bienes que incorporen, vía precio, el AIEM soportado en las importaciones o adquisiciones de elementos incorporados en su proceso fabril.

- De otra, eliminar la carga tributaria del AIEM en bienes destinados a la exportación.

Refiriéndonos al objeto de la consulta, ya hemos dicho que se encuentran sujetas al AIEM tanto las importaciones de vino como las entregas interiores realizadas por los empresarios productores del mismo. También hemos precisado que la entrega interior se encuentra exenta del tributo. Por ello, al estar exenta esta entrega interior, no se cumple el requisito para proceder a la devolución de las cuotas soportadas de AIEM,

que exige que el bien se utilice en la realización de operaciones sujetas y no exentas del mismo impuesto.

Ahora bien, si toda o parte de la producción de los empresarios productores del vino se destina a las entregas exentas, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 71 y 72 de la Ley 20/1991, podrán, sin duda, solicitar la devolución de las cuotas de AIEM soportadas en la adquisición o importación de bienes utilizados en la producción. Así lo establece el artículo 7 del Decreto 34/2002, de 8 de abril, por el que aprueban las normas de desarrollo del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias:

"1. Las cuotas del Arbitrio soportadas en la adquisición o importación de bienes utilizados exclusivamente en la realización de operaciones sujetas y no exentas del Arbitrio, o bien en la realización de operaciones exentas del Arbitrio por exportación, operación asimilada o por tratarse de una operación relativa a Zonas, Depósitos Francos, Depósitos y regímenes especiales de importación, podrán ser devueltas íntegramente al productor que las haya soportado.

2. Las cuotas del Arbitrio soportadas en la adquisición o importación de bienes utilizados exclusivamente en la realización de operaciones no sujetas al Arbitrio, no podrán ser objeto de devolución.

3. Las cuotas del Arbitrio soportadas en la adquisición o importación de bienes utilizados sólo en parte en la realización de operaciones sujetas y no exentas del Arbitrio, o bien en la realización de operaciones exentas

del Arbitrio por exportación, operación asimilada o por tratarse de una operación relativa a Zonas, Depósitos Francos, Depósitos y regímenes especiales de importación, podrán ser devueltas al productor en la proporción en que se realice aquella utilización.

4. Las devoluciones a que se refiere este artículo se ajustarán a las siguientes normas procedimentales:

- a) Será competente para la devolución el órgano gestor del Arbitrio correspondiente al domicilio fiscal del solicitante de la devolución, o donde radique el establecimiento permanente principal de éste.*
- b) Las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al año natural inmediatamente anterior. Dicha solicitud deberá presentarse en el plazo de los tres primeros meses del año natural siguiente.*
- c) Junto con el modelo de solicitud de devolución, que será aprobado por la Consejería competente en materia de hacienda, los interesados deberán aportar las facturas recibidas originales completas, cumplimentadas conforme a la normativa general que resulta de aplicación, o bien los documentos originales acreditativos del pago del Arbitrio a la importación, así como una declaración responsable en la que se señale el porcentaje de afectación de los productos adquiridos a las actividades sujetas y no exentas del Arbitrio, o bien exentas por expor-*

tación, operación asimilada o por tratarse de una operación relativa a Zonas Francas, Depósitos Francos y regímenes especiales de importación. Las mencionadas facturas o documentos acreditativos del pago a la importación deberán ser devueltos a los interesados cuando éstos así lo soliciten, una vez realizadas las comprobaciones oportunas y haciendo constar sobre los mismos las expresiones "AIEM SOLICITADO CON FECHA ...".

- d) *En el procedimiento de devolución se tendrá en cuenta, cuando proceda, la cuantía de los módulos de consumo de combustible a los que se refiere el artículo 5º.2 anterior.*
- e) *La resolución del procedimiento de devolución deberá notificarse en el plazo máximo de seis meses a partir de la fecha de la presentación de la solicitud, salvo remisión del expediente a los Servicios de Inspección tributaria con inicio de actuaciones inspectoras durante el plazo citado para la comprobación de dicha devolución, en cuyo caso regirán las normas establecidas con carácter general en el procedimiento inspector. La falta de notificación expresa en el plazo mencionado, con la salvedad indicada, implicará que se tenga la solicitud por desestimada.*

5. *No obstante lo dispuesto en los números 1, 2 y 3 de este artículo, en ningún caso podrán ser objeto de devolución las cuotas*

soportadas por la importación de bienes incluidos en el anexo V de la Ley 20/1991, de 7 de junio."

3. Las facturas de las operaciones

El artículo 88.1 de la Ley 20/1991 enumera las distintas obligaciones correspondientes a los sujetos pasivos del AIEM, y entre ellas, letra b), establece la de expedir y entregar facturas de las operaciones sujetas al Arbitrio, adaptadas a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

Estas normas son, de un lado, el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, el cual fue aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, y, de otro, el Decreto 34/2002, de 8 de abril, por el que se aprueban las normas de desarrollo del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.

El Reglamento que regula las obligaciones de facturación no hace ninguna alusión expresa al AIEM, mientras que el Decreto 34/2002, en su artículo 14, al referirse a la normativa aplicable a la facturación en el AIEM, dispone:

"La expedición y entrega de facturas, incluso por vía telemática, en las operaciones realizadas por los sujetos pasivos del Arbitrio, así como la conservación de copia de las mismas, se ajustarán a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios. La repercusión del Arbitrio deberá

realizarse de manera independiente haciendo constar la base imponible, el tipo impositivo y la cuota tributaria. No obstante, los productores por sus operaciones sujetas y no exentas al Arbitrio están autorizados a emitir las facturas con la expresión «AIEM incluido», salvo que el destinatario exija factura completa para poder solicitar las correspondientes devoluciones.”

Por tanto, todas las facturas emitidas por empresarios y profesionales deberán contener los requisitos y datos previstos en el artículo 6 del Reglamento que regula las obligaciones de facturación, aprobado, como hemos dicho, por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. (Contestación vinculante de fecha 21/01/2008).

III. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Adquisición de bienes de inversión (artículo 25)

Palabra clave: incumplimiento requisitos

Esta Dirección General de Tributos, en anteriores contestaciones a consultas tributarias, ha aclarado el tratamiento que debe darse a los supuestos de aplicación del beneficio fiscal en las distintas redacciones del artículo 25 de la Ley 19/1994 y las consecuencias, en los requisitos aplicables, del cambio normativo. En este sentido, en respuesta a la consulta tributaria vinculante de fecha 20 de marzo de 2007, ha fijado como criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

“...para la aplicación de la exención del IGIC a que se refiere el artículo 25 de la Ley 19/1994 en la adquisición de bienes de inversión con posterioridad al 1 de enero de 2007, deberán asumirse los requisitos previstos en la redacción vigente en el momento del devengo de la operación que se pretende acoger a la misma, y por tanto, sin que a dichos efectos sea relevante el plazo de tres años desde la constitución o ampliación de capital a que se refería el texto legal derogado en vigor hasta el 31 de diciembre del año 2006.”

También existe doctrina tributaria vinculante de esta Dirección General de Tributos para los casos de aplicación del beneficio fiscal con la anterior redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994 y los efectos que pudiera producir la modificación de la Ley en las operaciones acogidas a esta exención. En concreto, respecto a los pagos anticipados exentos del IGIC en aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994, la contestación a la consulta tributaria vinculante, de 4 de junio de 2007, dijo:

“A los pagos anticipados producidos con anterioridad al día 1 de enero de 2007 y que se han acogido a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, les resultará aplicable la regulación de este precepto en el momento del pago anticipado y no la regulación vigente en el momento del devengo del hecho imponible.

Si en el momento de la entrega del bien de inversión con posterioridad al día 1 de enero de 2007 se cumplen los requisitos objetivos, temporales y documentales establecidos en la redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente en el momento de los pagos

anticipados efectuados con anterioridad a dicha fecha, tales pagos no supondrán la obligación de repercusión del IGIC, aunque dicha entrega con la regulación vigente en el momento del devengo de la entrega no pueda acogerse a la exención prevista en el citado precepto; en consecuencia, no deberán rectificarse las facturas emitidas inicialmente.”

Las dos contestaciones de la Dirección General de Tributos sostienen, pues, el criterio de vincular directamente los requisitos aplicables a la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 a los vigentes en el momento del devengo de la operación beneficiada de la exención. En el supuesto planteado, el consultante manifiesta que el bien de inversión adquirido “entra en funcionamiento en el año 2005”, sin aclarar el momento de su adquisición, si bien a efectos de la presente respuesta a la consulta tributaria vinculante partimos de la hipótesis de que el devengo de la entrega se produce en el mismo año de la entrada en funcionamiento. Luego manifiesta que en el año 2007 transmite el bien de inversión, por lo que, de acuerdo con la redacción vigente en el año 2005 de la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 incumple el requisito de permanencia del bien de inversión ya que -en esa redacción- los bienes de inversión “deberán permanecer en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de cinco años, o su vida útil si fuera inferior, a contar desde la fecha del inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento. El incumplimiento de los requisitos previstos en este apartado o en el anterior determinará la improcedencia de las exenciones previstas en el presente artículo, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera corres-

pondido 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.”

(...)

La redacción vigente del artículo 25 de la Ley 19/1994, en su número 7, tercer párrafo, establece:

“En el caso del incumplimiento de los requisitos previstos para la exención en el Impuesto General Indirecto Canario y en aplicación de lo previsto en el apartado 2 del artículo 122 de la Ley 58/2003, la autoliquidación, incluso en el caso de importaciones, se realizará a través de la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991 correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubiera producido el incumplimiento. Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo.”

Esta exigencia legal de la regularización mediante la utilización del modelo de autoliquidación ocasional supone dejar sin efecto, en la práctica, el Decreto 182/1992 que establecía, la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas para estas regularizaciones cuando el sujeto pasivo tiene la obligación de presentar éstas. Esto significa que, a partir del 1 de enero de 2007, fecha de la entrada en vigor de la última redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, los obligados que regularicen su situación con ocasión de un incumplimiento de los requisitos de la exención del IGIC, habrán de utilizar el modelo de autoliquidación ocasional, tengan o no obligación

de presentar autoliquidaciones periódicas. Esta reforma del artículo 25 de la Ley 19/1994 ha supuesto la elevación a rango legal de un requisito formal -el modelo de autoliquidación en que regularizar su situación tributaria-, que anteriormente estaba regulado en una disposición de carácter reglamentario y del ámbito exclusivo de la gestión tributaria y establecida, por tanto, en función de las potestades de organización y funcionamiento propias de esta Consejería de Economía y Hacienda. Esta elevación de rango supone, sin duda, otorgarle, desde el 1 de enero de 2007, un carácter imperativo a este requisito formal, tanto para el obligado tributario como para la propia Administración Tributaria. Lo cual determina que, a partir de esta fecha, todos los incumplimientos de los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994 -incluso los de las redacciones anteriores- se regularicen a través de la autoliquidación ocasional, ya que, al ser un requisito formal que afecta a una actuación del obligado, hay que aplicar la norma vigente en el momento de la regularización del obligado tributario, y ésta es, en este caso, la Ley 19/1994 en la redacción del 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 2/2000, de 23 de junio .

En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Que la adquisición de un bien inmueble en el año 2005 acogido a la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, y luego transmitido en el año 2007, constituye un incumplimiento del requisito de permanencia del bien en explotación en Canarias durante el plazo mínimo de cinco años a que se refería la redacción del artículo 25.4 de la Ley 19/1994 vigente en el momento del devengo de la adquisición exenta.

Segundo.- Que la regularización de los incumplimientos de los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994, se realizará, desde el día 1 de enero de 2007, a través de declaración ocasional (modelo 412) correspondiente al período de liquidación mensual en que se hubiera producido el incumplimiento, con independencia de la fecha del devengo del IGIC correspondiente a la adquisición del bien inmueble. (Contestación vinculante de fecha 02/04/2008).

**CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCION GENERAL
DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA RELATIVAS
A LOS BENEFICIOS FISCALES DEL REF QUE AFECTAN AL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AL IRPF Y AL IRNR
(De enero a abril de 2008)**

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

**I. RESERVA PARA INVERSIONES EN
CANARIAS**

El Real Decreto Ley 12/2006 ha dado nueva redacción a partir de 1 de enero de 2007 a los artículos 25, 26 y 27 de la ley 19/1994 de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Por su parte el Real Decreto 1758/2007 de 28 de diciembre, ha aprobado el Reglamento de desarrollo de la nueva normativa.

El nuevo régimen de la reserva para inversiones difiere sustancialmente del establecido hasta ahora, y la Dirección General de Tributos ha empezado en este primer cuatrimestre de 2008 a emitir consultas referidas ya a la nueva regulación, a la vez que sigue contestando cuestiones relativas a la regulación vigente con anterioridad a 1 de enero de 2007.

En los dos números anteriores de la revista, hicimos referencia en esta sección a varias consultas, la V0835-07 de 19/04/2007,

la V1161-07 de 05/06/2007 y la V1678/07 de 30/07/2007 que aclaraban el régimen transitorio de la RIC, dejando claro que las dotaciones realizadas con beneficios obtenidos en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2007 se regirán por la normativa anterior y por tanto también se regirán por dicha normativa la materialización de las citadas dotaciones. En cambio, la nueva regulación se aplicará a las dotaciones, y sus correspondientes materializaciones, siempre que se realicen con cargo a beneficios obtenidos en periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007.

Por ello, a partir de ahora en esta sección de la revista distinguiremos las consultas de la Dirección General de Tributos que se refieran a la nueva redacción del artículo 27, de aquellas otras que sigan refiriéndose a la normativa anterior a 2007 y que serán aplicables a las materializaciones de las dotaciones a la reserva practicadas con cargo a beneficios obtenidos con anterioridad a dicha fecha.

RIC VIGENTE A PARTIR DE 1/1/2007**Materialización de la RIC****Elementos de transporte como inversión inicial****Consulta V0392-08 de 21/02/2008.**

La entidad consultante es una sociedad domiciliada en Canarias que se dedica al **transporte de mercancías por carretera** y desea saber si es inversión apta de la letra A del apartado 4 del artículo 27 la adquisición de activos fijos consistentes en complementos que se acoplan a los elementos de transporte tales como remolques o grúas entre otros.

De acuerdo con el artículo 27.4 letra A), **los elementos de transporte adquiridos para realizar inversiones iniciales no podrán utilizarse para la prestación de servicios de transporte a terceros**, por lo que la adquisición por la consultante de complementos que se acoplan a los elementos de transporte tales como remolques o grúas no será apta como inversión inicial en la medida que se utilice para la prestación de servicios de transporte a terceros.

Además de esta primera afirmación, que surge directamente del texto de la norma, la Dirección General de Tributos hace otras dos consideraciones importantes:

1. Que de los datos aportados en la consulta no parece desprenderse que ese tipo de inversión, esto es la instalación de complementos en los elementos de transporte, pueda tener la consideración de inversión inicial.

De ello podemos en principio deducir que el Centro Directivo interpreta que no cualquier incremento del valor de los activos debe ser considerado ampliación de establecimiento, según lo previsto en el art. 8.2 del Reglamento.

2. Que aunque no sea apta por la letra A del 27.4, la inversión planteada podría considerarse como materialización de la RIC a que se refiere la letra C del apartado 4 del art. 27, por cuanto dicha letra no exige ningún requisito específico para el servicio de transporte al que se refiere la consulta, al ser diferente del transporte de pasajeros, siempre que se cumplan las demás condiciones establecidas en el artículo 27.

Este segundo punto viene a dejar claro que las inversiones que no cumplan los requisitos para ser aptas por la letra A, pueden ser, no obstante aptas para materializar la RIC si cumplen los requisitos de la letra C.

Consulta V0762-2008 de 10/04/2008. En esta consulta se examina la posibilidad de que la adquisición de buques nuevos para el **transporte marítimo de mercancías** en sustitución de otros antiguos, pueda servir como materialización de la RIC por la letra A) del apartado 4 del artículo 27.

De la misma manera que en la consulta anterior, se afirma que los elementos de transporte adquiridos para realizar las inversiones iniciales del 27.4 letra A, no podrán utilizarse para la prestación de servicios de transporte a terceros, por lo que en el caso consultado, la adquisición de buques para

transporte marítimo de mercancías, no constituye inversión inicial.

No obstante, dichos buques serán aptos como materialización de la letra C) del 27.4, afirmación que se desprende no sólo del texto de la ley, sino también del artículo 13.3 del Reglamento de desarrollo, según el cual serán aptas para la materialización de la RIC las inversiones en elementos de transporte que no constituyan inversiones iniciales, afectos al transporte marítimo de mercancías, modo de transporte diferente a los mencionados en los apartados 1 (transporte de pasajeros por vía marítima) y apartado 2 (transporte de pasajeros por carretera).

Materialización en activos para destinarlos al arrendamiento

Consulta V0686-08 de 07/04/2008.

La entidad consultante plantea la aptitud de materializar la RIC en la promoción de locales comerciales en el término municipal de Telde, para su ulterior explotación mediante cesión en arrendamiento a personas no vinculadas.

La consulta afirma que de acuerdo con el apartado 8 del artículo 27 de la ley 19/94, y los artículos 21 y 23 del Reglamento, la **actividad de arrendamiento de inmuebles situados en el archipiélago canario requiere:**

1. Que en la explotación del centro de negocios concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006 (local exclusivamente afecto y persona emplea-

da con contrato laboral y a jornada completa).

2. Que no exista vinculación, directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios de los locales en los términos del art. 16.3 del TRLIS
3. Que no se trate de operaciones de arrendamiento financiero
4. Y que los bienes inmuebles destinados al arrendamiento se afecten a alguna de las siguientes actividades:
 - a) Al arrendamiento de viviendas protegidas por la entidad promotora de las mismas.
 - b) A las actividades turísticas a que se refiere la ley 7/1995 de Ordenación del Turismo de Canarias, con independencia del lugar donde se encuentre el inmueble
 - c) Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE
 - d) Al desarrollo de actividades en zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive.

Sobre el término municipal de Telde, la consulta afirma, que se podrá calificar como "área turística cuya oferta turística se encuentra en declive" si ese municipio o una

parte de su territorio precisa intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, de acuerdo con las Directrices de Ordenación del Turismo de Canarias, aprobadas por la ley 19/2003 y coinciden con los núcleos turísticos a que hace referencia la Directriz 21 de la citada ley, ya sean los enumerados en el anexo de las citadas directrices o por el correspondiente planeamiento insular.

Consulta V0279-08 de 11/02/2008.

La consultante es una asociación de empresarios y profesionales que ha obtenido de un ayuntamiento la cesión de un derecho de superficie para la construcción y explotación de un centro de negocios polivalente durante 50 años que va a ser construido y explotado por una sociedad de nueva creación, consistiendo la explotación en arrendar los locales de negocio que se encuentren en el centro, realizar eventos tales como ferias y exposiciones empresariales e implantar paneles de energía fotovoltaica.

Se desea saber si la construcción del citado centro de negocios es una inversión inicial de las previstas en el art. 27.4 letra A, si los asociados pueden materializar la RIC mediante la suscripción de acciones de la sociedad creada y si la actividad de explotación del edificio, que consiste principalmente en el alquiler de los locales de negocio es una actividad válida a los efectos del 27.8 de la ley 19/94.

La contestación de la consulta afirma que en base a los pocos datos facilitados, parece que podría desprenderse que la inversión en la construcción y explotación de un

centro de negocios supone la creación de un establecimiento según lo establecido en el artículo 8.1 del Reglamento de desarrollo y por tanto podría ser considerada inversión inicial de las previstas en el 27.4 letra A).

Por lo que se refiere a la posibilidad de que los asociados materialicen RIC mediante la suscripción de acciones de la sociedad que realiza la inversión en el centro de negocios citado, el 27.4 letra D 1º, es claro al señalar tal posibilidad siempre que la sociedad emisora de las acciones realice las inversiones previstas en la letra A y B del 27.4 de la ley 19/94, por lo que, en principio tal circunstancia se daría, siempre que se cumplan el resto de los requisitos establecidos en la norma, en particular la obligación de mantenimiento de los activos en funcionamiento en los términos previstos en el 27.8.

En concreto, sobre la posibilidad de que los activos se destinen a la actividad de arrendamiento de inmuebles, la consulta repite los mismos cuatro requisitos que acabamos de ver en la consulta V0686-08 de 07/04/2008.

Régimen transitorio de la nueva RIC

Consulta V0258-08 de 08/02/2008.

La entidad consultante realizó una dotación a la RIC con cargo a los beneficios de 2003 que se pretende materializar en el año 2007 mediante la suscripción de acciones del capital de una sociedad de nueva creación, de manera que esta última realizaría una inversión con la creación de puestos de trabajo.

Ante la pregunta de si cabe materializar la RIC dotada con cargo a beneficios de 2003

aplicando lo dispuesto en el Real Decreto Ley 12/2006, invirtiendo en la creación de puestos de trabajo, la DGT lo niega, afirmando, como ya ha hecho en varias consultas, que según la Disposición Transitoria segunda del citado Decreto Ley:

"Las dotaciones a la reserva para inversiones procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007 se regularán por las disposiciones establecidas en el artículo 27 de la ley 19/1994, según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006"

Por lo que, dado que la dotación a la RIC se hizo con cargo a los beneficios obtenidos en 2003, la materialización de la misma vendrá regulada por las condiciones establecidas en la redacción del artículo 27 vigente a 31 de diciembre de 2006, en la que no se contemplaba la posibilidad de materializar mediante la creación de empleo, por lo que no será apta dicha inversión respecto de los beneficios obtenidos en 2003.

RIC VIGENTE ANTES DE 1/1/2007

Materialización de la RIC

Activos fijos aptos

Consulta V0165-08 de 30/01/2008.

La entidad consultante con domicilio social en Canarias que viene realizando la **actividad de avistamiento de cetáceos mediante embarcación de recreo de su propiedad**, desea saber si la **adquisición de un atraque en puerto deportivo** para el desarrollo de la actividad anteriormente

señalada, sería apta para la materialización de la RIC.

La DGT afirma que de los hechos manifestados en la consulta no se desprende con claridad las condiciones de la adquisición del derecho de atraque, para valorar si el contrato es una simple cesión de uso o bien la adquisición de un activo intangible.

Cuando del análisis de la operación se desprendiera que estamos en presencia de un arrendamiento, el pago único inicial no tendría la consideración de activo fijo sino de gasto a distribuir en varios ejercicios. Por el contrario, si de las condiciones del contrato se desprendiera que la entidad consultante asume la totalidad de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad, se podría entender que el contrato determina la adquisición de un activo fijo intangible situado en el archipiélago canario, utilizado en el mismo y necesario para el desarrollo de la explotación económica de embarcación de recreo para el avistamiento de cetáceos; en consecuencia, su adquisición se consideraría apta para la materialización de la RIC siempre y cuando dicho activo no se hubiera beneficiado con anterioridad del mencionado régimen fiscal.

Consulta V0250-08 de 07/02/2008.

La entidad consultante, dedicada a la actividad de intermediación de comercio ha dotado la RIC con los beneficios obtenidos en los ejercicios 2002 a 2006, habiendo adquirido en 2005 un **vehículo turismo nuevo, para afectarlo exclusivamente a los desplazamientos profesionales para la finalidad de representación y agencia comercial**. Se desea saber si la citada adquisición del

vehículo es inversión apta para la materialización de la RIC y si los gastos derivados de su utilización se consideran fiscalmente deducibles.

Según la redacción del artículo 27 de la ley 19/1994 en la versión dada al mismo por la ley 4/2006, vigente a 31 de diciembre de 2006, la aptitud de la adquisición planteada exige no solo que el vehículo sea nuevo y utilizado en el territorio canario, sino que también sea necesario para el desarrollo de actividades económicas de la consultante. De lo expuesto en el escrito de consulta se consideraría apto para materializar la RIC al ser un vehículo nuevo, que se utiliza en el territorio canario y que es necesario para los desplazamientos profesionales derivados de su actividad de intermediación a la que está afecto de manera exclusiva, siempre que se cumplan el resto de los requisitos previstos en el art. 27, en particular la obligación de mantenimiento.

En cuanto a la deducibilidad de los gastos derivados de la utilización de un vehículo integrado en el inmovilizado material de la consultante, la consulta señala que según los artículos 10 y 14 del TRLIS son deducibles la amortización y los gastos de bienes y servicios incurridos con ocasión de la utilización del vehículo en el desarrollo de la actividad económica de la sociedad consultante.

No obstante, señala la DGT, **tanto la materialización de la RIC en ese vehículo como la deducibilidad de los gastos del mismo está condicionada a la utilización exclusiva del vehículo en el desarrollo de la actividad económica**, por lo que según el artículo 105 de la LGT, recaerá sobre la con-

sultante la carga de probar, en su caso, el cumplimiento de dicho requisito.

Materialización en activos para destinarlos al arrendamiento

Consulta V0691-08 de 07/04/2008.

La entidad consultante que declara desarrollar la actividad económica de arrendamiento de inmuebles según la normativa del IRPF y haber dotado la RIC con cargo a beneficios de periodos impositivos anteriores a 1/1/2007 que tiene pendiente de materializar pregunta si es apto para ello, la adquisición de un inmueble a otra sociedad (sociedad B) para afectarlo a su propia actividad de arrendamiento y que se va a arrendar a otra sociedad (sociedad C) que tiene vinculación con la sociedad vendedora (B), pero no con la consultante. El arrendamiento se pacta con derecho de subarriendo, procediendo la sociedad arrendataria (C) a subarrendar el inmueble a terceros no vinculados con la consultante ni con las sociedades B ni C.

La DGT no puede valorar la aptitud del bien citado para la materialización de la RIC al no facilitarse información sobre si el inmueble adquirido es nuevo o usado, o si se ha adquirido para su rehabilitación, cuestión que es necesario conocer ya que la RIC solo puede materializarse en la adquisición de activos nuevos o usados, si en este último caso estos no se han beneficiado anteriormente de este régimen y suponen una mejora tecnológica.

Por lo que se refiere al destino de los bienes al arrendamiento, para la aplicación del régimen de la RIC por los sujetos pasivos que se dedican a través de una explotación

económica al arrendamiento el art. 27.5 exige que no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios de los bienes y que no se trate de operaciones de arrendamiento financiero, circunstancias que parecen darse en el caso consultado.

La consulta señala además, que la existencia y ejercicio del **derecho de subarriendo** no supone el incumplimiento de la obligación de permanencia en funcionamiento siempre y cuando, también en el subarrendamiento se cumplan los requisitos de no existencia de vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o subarrendatarios, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

Importe de la materialización

Consulta V0497-08 de 06/03/2008.

Se pregunta cuál es el importe de la materialización de la RIC, en los supuestos en que la inversión sea adquirida con **financiación ajena**, préstamo o crédito con entidad financiera.

La DGT contesta en base a la redacción del artículo 27 vigente con anterioridad a 2007, diciendo que el importe de la materialización sería el valor de adquisición del inmovilizado material de acuerdo con las normas de valoración del Plan General de Contabilidad y las normas de adaptación sectorial correspondiente, por lo que el hecho de que en la adquisición se acuda a la financiación ajena para obtener de entidades financieras la liquidez precisa para llevar a cabo la inversión, **no afecta al importe de la materialización de la RIC.**

Mantenimiento de los activos afectos a la RIC

Otros supuestos de transmisión de activos

Consulta 0897-08 de 30/04/2008.

El consultante es una persona física titular de una oficina de farmacia radicada en Canarias, que determina su rendimiento por estimación directa y que ha realizado dotaciones a la RIC desde 1995. En la farmacia trabajan como empleados su hija y el marido de ésta, ambos licenciados en Farmacia.

En 2005 el consultante, su hija y el marido de ésta pretenden constituir una comunidad de bienes en la que el primero aportará como rama de actividad un conjunto de bienes, derechos y obligaciones, de la misma forma que los otros dos comuneros aportarían el mismo tipo de elementos, de forma que el consultante participe en el 50% de la comunidad y los otros dos comuneros, en el 25% cada uno.

A partir de la constitución de la comunidad de bienes, ésta sería la titular de la actividad y sucesora de los derechos y obligaciones inherentes a la actividad aportada por el consultante. Ante todo ello se pregunta:

1. Si a la rama de actividad aportada por el consultante a la comunidad de bienes le es aplicable el régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS.
2. Si una vez en funcionamiento la comunidad de bienes se podrían rea-

lizar dotaciones a la RIC sobre la renta imputada por ésta, y materializarlas en la propia comunidad de bienes o a través de la suscripción de participaciones de otras entidades.

En respuesta a la primera pregunta, la DGT contesta que el artículo 94 del TRLIS permite de forma expresa la aplicación del régimen especial a contribuyentes del IRPF, tan sólo cuando éstos son quienes realizan la aportación pero teniendo en cuenta que la entidad preceptora de dicha aportación debe ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, en el caso consultado **no será aplicable el régimen especial** por cuanto que la comunidad de bienes no tiene la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, según los artículos 6 y 7 del TRLIS. En consecuencia, afirma la DGT, la transmisión de las existencias para la constitución de la comunidad de bienes, tributará en el aportante como rendimiento íntegro de la actividad económica, mientras que en la aportación de los elementos del inmovilizado tributarán de acuerdo con las reglas establecidas para las ganancias y pérdidas patrimoniales.

En lo que respecta a los compromisos derivados de la RIC, la contestación a la consulta afirma textualmente lo siguiente:

“es preciso señalar que la comunidad no podrá suceder en los compromisos de materialización de la reserva para inversiones en Canarias o, en su caso, permanencia del activo en que se materializó para el caso de jubilación del consultante, aun cuando mantenga el control de la actividad, por cuanto que la

comunidad de bienes no tiene personalidad jurídica.

En consecuencia, si a la fecha de la constitución de la comunidad de bienes que va a ejercer la actividad económica del consultante, como consecuencia de su jubilación, no se hubiesen materializado las cantidades dotadas, o, materializadas, no hubiesen transcurrido los plazos de permanencia en el activo del consultante, éste estará obligado a integrar en la base imponible, del IRPF del periodo impositivo en que se produzca la aportación, las cantidades, que en su día destinó a la RIC, por las que se ha incumplido la obligación de materialización, y, en su caso, permanencia, debiéndose abonar sobre la parte de la cuota derivada de la referida integración el interés de demora correspondiente.

Por último, y en el caso de que el consultante no se jubilara, y siguiera el ejercicio de la actividad económica referida, tampoco habría sucesión, por parte de la comunidad, en los compromisos de materialización o, en su caso, permanencia del activo, si bien el incumplimiento de las condiciones de la RIC habría que apreciarlo, caso por caso, es decir dotación por dotación, y, en su caso, activo por activo.”

De los párrafos transcritos parece deducirse que la DGT entiende que, en caso de jubilación del empresario individual, el incumplimiento del requisito de mantenimiento referido a la RIC se produce desde el mismo momento de la aportación de la actividad a la comunidad de bienes, sin embargo, en el caso de que no se produzca la jubilación del empresario sino que continúe el

ejercicio de su actividad, habrá que examinar los incumplimientos referidos a la RIC caso por caso y activo por activo.

Sin embargo, es necesario señalar que en la Consulta V1453-06 de 11/07/2006, que incluimos en el número 19 de la revista, la DGT afirmaba de modo rotundo que tanto en el caso de una transmisión de la titularidad de la farmacia a favor de un tercero como en el caso de transmisión a una entidad en régimen de atribución de rentas, de la que ella misma sería una de las integrantes, antes de transcurrido el plazo de los cinco años exigido por el art. 27.5 de la ley 1971994, habría una verdadera transmisión del dominio de la actividad, y, en consecuencia, decaería el derecho al beneficio fiscal de la RIC, surgiendo la obligación de regularizar las cantidades indebidamente deducidas más los intereses de demora, sin que en dicha consulta se hiciera distinción alguna en relación a la jubilación o no del farmacéutico aportante.

Por lo que hemos de interpretar que la continuación de la actividad por parte del empresario a la que se refiere la consulta que ahora examinamos sería con ejercicio

directo de la misma, esto es, no a través de la comunidad de bienes.

En respuesta a la segunda pregunta planteada en la consulta, cuestión que ya ha sido examinada por la DGT en consultas anteriores a ésta (consulta nº 800/01 de 23/04/2001), se afirma que los rendimientos obtenidos por las comunidades de bienes, o por las demás entidades en régimen de atribución de rentas, como consecuencia de la realización de una actividad económica, podrán servir de base para la dotación de la RIC de los comuneros. Es decir, la dotación a la reserva debe realizarla cada uno de los miembros de la comunidad, uniendo, a efectos de su cálculo, los rendimientos que le han sido atribuidos por ella a los obtenidos por la realización directa de otras actividades económicas, por lo que serán ellos quienes contabilicen la reserva dotada, lo que exige llevar contabilidad de la parte proporcional de la actividad de la comunidad de bienes que le corresponda. En cuanto a la materialización de la RIC, deberá también realizarla cada comunero, pudiendo invertir para ello, tanto en la actividad económica que realice a través de la comunidad de bienes como en otras actividades económicas que desarrolle de forma individual.