

# RESEÑAS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

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

La sección se estructura en los siguientes apartados:

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

B) Consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, relativas a los

beneficios fiscales del REF que afectan al Impuesto sobre Sociedades, al IRPF y al IRNR.

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

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

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

**CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS  
POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA  
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
(De septiembre a diciembre 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) Hecho imponible**

*Palabra clave: transmisión patrimonio empresarial*

“La aplicación de la no sujeción del artículo 9.1º.a) de la Ley 20/1991 no exige para su aplicación la transmisión universal de la totalidad de los bienes y derechos que constituyen el patrimonio empresarial o profesional del transmitente, sino únicamente la de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional localizado en Canarias.” (Contestación vinculante de fecha 08/10/08).

**B) Localización. Establecimiento permanente**

*Palabra clave: concepto establecimiento permanente*

“El párrafo primero del artículo 17.1.2º de la Ley 20/1991 (...) define con bastante

claridad las dos notas o requisitos que configuran la existencia en el IGIC de un establecimiento permanente. En primer lugar, se exige que el empresario o profesional tenga en el archipiélago un «lugar fijo de negocios» donde desarrolle la actividad empresarial. Esta exigencia de la Ley conlleva la necesidad de que el sujeto disponga en las islas de un mínimo de organización de los medios productivos con los que lleva a cabo sus operaciones con un carácter de permanencia. Y en segundo lugar, tiene que existir también una cierta estabilidad o permanencia en la propia organización de los medios productivos, ya que sólo puede calificarse como establecimiento permanente aquel que comporte una consistencia estable de los medios productivos necesarios para la realización en las islas de las operaciones empresariales.

Estas dos notas permiten, a juicio de esta Dirección General, diferenciar con toda nitidez el concepto del IGIC de establecimiento permanente del de sucursal. El establecimiento permanente es una noción propia de este Impuesto, y por tanto,

autónoma respecto de las calificaciones que tienen las «instalaciones» de las personas y sociedades no residentes en otras ramas del Derecho. Por su parte, el concepto de sucursal es una categoría del Derecho Mercantil, y como tal, aparece definida en el artículo 295 del Reglamento de Registro Mercantil: «se entenderá por sucursal todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través del cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de la sociedad». De ahí que las sucursales -en cuanto constituyen unas instalaciones fijas en la que se desarrollan con habitualidad las actividades de una entidad- sean siempre establecimientos permanentes, a efectos del IGIC; sin embargo, no todo establecimiento permanente (por ejemplo, una oficina sin autonomía de gestión) es una sucursal. Interesa precisar, no obstante, que la legislación del Registro Mercantil exige incluso dos requisitos a las sucursales, la representación permanente y cierta autonomía de gestión, que la Ley 20/1991 no requiere para que exista un establecimiento permanente a efectos del IGIC. Este Impuesto sólo exige que el empresario o profesional tenga en las islas una mínima organización estable de los medios productivos para la realización de las operaciones empresariales.

En el presente caso, está claro que la entidad consultante desarrolla de un modo continuado y permanente en el archipiélago una actividad empresarial sujeta al IGIC, de acuerdo con la regla de localización del artículo 17.2.5º.A).j) de la Ley 20/1991. Pero el problema que plantea la consulta no es este, sino el de si la sociedad tiene en el archipié-

lago una mínima organización estable de los medios productivos, que permita considerarla establecida a efectos de este Impuesto.

(...)

Pues bien, el que la sociedad no tenga empleados o locales en la Comunidad Autónoma de Canarias, no significa que no disponga de un «lugar fijo de negocios» en el archipiélago, ya que lo determinante para la existencia de un establecimiento permanente es que la sociedad tenga en las islas, como ya se ha explicado, una organización estable de los medios productivos. Y, a juicio de este Centro Directivo, esta organización la tiene la entidad. Según explica la misma consulta, «la sociedad desarrolla una actividad económica y asume los riesgos inherentes a la misma, llevando a cabo una labor de prospección del negocio y acordando las condiciones económicas y jurídicas de la cesión con los clientes», y «subcontratando a empresas establecidas en Canarias para que presten los servicios de instalación, mantenimiento, reparación y asistencia técnica a sus clientes establecidos en el Archipiélago». Lo cual implica -así se infiere de estos hechos- que la sociedad tiene una mínima organización en el archipiélago con la que lleva a cabo todos esos acuerdos de cesión con sus clientes y de subcontratación con otras empresas para que les presten a sus clientes los servicios de instalación, mantenimiento, reparación y asistencia técnica. Además, esta organización, según dice también la consulta, no tiene un carácter ocasional o pasajera, sino que tiene una estabilidad y continuidad, ya

que la realiza –son palabras textuales- «con vocación de permanencia en el archipiélago». Lo cual nos permite considerar que la sociedad, a efectos del IGIC, está establecida en Canarias y que las operaciones realizadas hay que entenderlas localizadas en este establecimiento.” (Contestación vinculante de fecha 24/09/2008)

*Palabra clave: Servicios de "renting"*

“En la prestación de servicios de alquiler de vehículos sin conductor en régimen de "renting" es de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicio en el IGIC, es decir, la operación se localizará en función de donde se encuentre ubicado el prestador del servicio. Por tanto, al prestarse el servicio por un empresario con sede social en la Península y sin establecimiento permanente en Canarias, dicha operación está no sujeta al IGIC, aunque los vehículos se encuentren en Canarias.” (Contestación vinculante de fecha 05/09/2008).

### **C) Exenciones en operaciones interiores**

*Palabra clave: guardería*

“El artículo 10.1 de la Ley 20/1991 enumera una serie de operaciones interiores exentas de IGIC, entre ellas, en los apartados 9º y 10º, se encuentran las siguientes:

*9º Las prestaciones de servicios relativas a la educación de la infancia o de la juventud, a la enseñanza en todos los niveles y grados del sistema educativo, a las*

*escuelas de idiomas y a la formación o al reciclaje profesional, realizadas por centros docentes, así como los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados directamente por los mencionados centros, con medios propios o ajenos.*

*10º Las clases a título particular sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo, impartidas fuera de los centros docentes y con independencia de los mismos.”*

El Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de Junio (en adelante, Real Decreto 2538/1994), en relación a la exención del apartado 10.1.9º de la Ley 20/1991, anteriormente transcrito, añade las siguientes precisiones:

Artículo 11.1.9º del Real Decreto 2538/1994 (centros docentes):

*"(...) A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se consideran centros docentes: Los comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria y 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación.*

*La exención no se extiende a los servicios de alimentación, alojamiento o trans-*

*porte prestados por otros empresarios a Centros docentes o por su cuenta.”*

Respecto a la definición de centros docentes, debe entenderse que las referencias que en el artículo 11.1.9º del Real Decreto 2538/1994, se hacen a Ley Orgánica 11/1983 de 25 de agosto, de Reforma Universitaria y a la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación, deben entenderse hechas a las Leyes Orgánicas 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (Título IV), con el requisito de que los mencionados centros docentes se encuentren registrados en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Respecto a la posibilidad de aplicar la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.10º de la Ley 20/1991, se hace referencia expresa a servicios de “guardia y custodia de niños” y no de servicios de educación infantil en los términos del Capítulo I del Título I de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, recogidos en una propuesta pedagógica y regulados por la correspondiente Administración Educativa a que se refieren los números 2 y 7 del artículo 14 de la citada Ley Orgánica . La edad de los niños a los que se extiende el concepto de educación infantil alcanza hasta los 6 años de edad, es decir, se corresponde con los dos ciclos a que se refiere el artículo 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación. De desarrollar una actividad de enseñanza, la atención educativa debería corresponder al profesorado de educación infantil a que se refiere el artículo 92.1 y las

propuestas pedagógicas a las que se refiere el apartado 2 del artículo 14 en los términos previstos en el artículo 15.4 de la citada Ley Orgánica, si bien todo ello debe interpretarse bajo la perspectiva del calendario de aplicación de la nueva ordenación del sistema educativo que se establece en el Real Decreto 806/2006, de 30 de junio. En consecuencia, no es posible equiparar el concepto de clases particulares a que se refiere el artículo 10.1.10 de la Ley 20/1991 respecto a materias incluidas en cualesquiera de los planes de estudio del sistema educativo a sujetos pasivos del IGIC cuya actividad se limita a la guardia y custodia de niños hasta los seis años de edad y no a una actividad de educación infantil reconocida administrativamente.

En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que se encuentran sujetas y no exentas de IGIC las prestaciones de servicios de guardia y custodia de niños realizadas por una guardería que no tiene la consideración de centro docente ni se encuentra inscrita en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias.” (Contestación vinculante de fecha 11/09/08).

#### **D) Tipos impositivos**

*Palabra clave: rehabilitación parque*

“Es de aplicación el tipo general del 5 por 100 del IGIC en la ejecución de obra denominada “*Reacondicionamiento espacio público Plaza Barrio de La Candelaria*”, adjudicada por un Ayuntamiento radicado en

Tenerife, al no tener la consideración de ejecución de obra de equipamiento comunitario a efectos del IGIC las que consistan en la conservación, mantenimiento, reforma, rehabilitación, ampliación o mejora de parques públicos.”(Contestación vinculante de fecha 04/12/2008).

*Palabra clave: equipamiento comunitario*

“Tres son los requisitos que la Ley exige para la aplicación del tipo de gravamen cero a estas operaciones:

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

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

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

Empecemos el análisis del primer requisito. Ha de señalarse, para comenzar, que el beneficio fiscal que supone la aplicación de un tipo de gravamen cero exige que la ejecución de obra – la recepción de la obra en términos de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas o Ley de ordenación de la edificación en sus respectivos ámbitos- se realice a favor de la Administración Pública, entendida como la Administración capacitada para ser titular de un bien público de carácter demanial.

El artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, al referirse a “*las ejecuciones de obra,*

*con o sin aportación de materiales,*” sujetas a tipo cero, no hace distinción entre el tipo de operaciones a que se refiere, por tanto, en un principio, afectará a las ejecuciones de obra tanto sean consideradas como entrega de bienes o prestación de servicios, por lo que también se cumple el segundo requisito citado.

Por último, y con independencia de los requisitos anteriormente expuestos, debe analizarse la definición de equipamiento comunitario en el ámbito del IGIC. De este modo, se considera equipamiento comunitario, a efectos del IGIC, entre otros, los edificios públicos de carácter demanial.

Desde el punto de vista teórico, lo fundamental de este tipo de bienes no es tanto su definición como su concreto régimen jurídico, el cual se ha construido, en nuestro Derecho, a partir de los elementos determinantes de la titularidad (pertenecer a una Administración Pública), afectación (a un uso o servicio público) y régimen jurídico especial (inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad). El bien de dominio público es, dice la Sentencia del Tribunal Constitucional 227/1988, de 29 de noviembre, *res extra commercium*, y su afectación, que tiene esa eficacia esencial, puede perseguir distintos fines, típicamente, asegurar el uso público y su distribución pública mediante concesión de los aprovechamientos privativos, permitir la prestación de un servicio público, fomentar la riqueza nacional (artículo 339 del Código Civil), garantizar la gestión y utilización de un recurso esencial, u otros similares.

La Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades dedica su Título XI al Régimen económico y financiero de las Universidades Públicas, resultando de especial relevancia a efectos de la resolución de la presente consulta tributaria vinculante lo establecido en su artículo 80 respecto al Patrimonio de la Universidad, disponiendo el número 2 del citado artículo que *"las Universidades asumen la titularidad de los bienes de dominio público afectos al cumplimiento de sus funciones..."*, añadiendo el número 3 que *"La administración y disposición de los bienes de dominio público, así como de los patrimoniales se ajustará a las normas generales que rijan en esta materia..."*. Conforme establece el artículo 1 del Decreto 89/2004, de 6 de julio, por el que se aprueban los Estatutos de la Universidad de La Laguna, dicha institución es de naturaleza pública, sujeta, entre otras obligaciones, a la de inventariar su patrimonio (artículo 229.1 del citado Decreto 89/2004).

No corresponde a esta Dirección General determinar la naturaleza demanial o no de los bienes a los que se refiere la consulta, sin perjuicio de poder presumir que, dado que se manifiesta que el uso previsto del edificio va a ser la de centro docente universitario destinado a ubicar a la Facultad de Bellas Artes de la Universidad de La Laguna, este tendrá la calificación de demanial. Si tenemos en cuenta la imperatividad en el reconocimiento expreso del régimen de los bienes y derechos de titularidad pública, que, entre otros extremos, exige su inventariabilidad, este pronunciamiento de la Dirección General resulta, además, innecesario.

Conforme a las fotocopias de la memoria descriptiva del Proyecto de Obra aportada por el consultante, la obra consiste en una nueva construcción de un edificio destinado a albergar a la Facultad de Bellas Artes de la Universidad de La Laguna. Se trata, por tanto, de un edificio en los términos del artículo 5.5.a) de la Ley 20/1991 y puede presumirse su carácter demanial de acuerdo a su destino previsto.

En consecuencia, es doctrina vinculante de esta Dirección General de Tributos, que 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 del nuevo edificio de la Facultad de Bellas Artes de la Universidad de La Laguna"*, consecuencia de un contrato directamente formalizado entre un Universidad pública y la sociedad consultante, siempre y cuando la citada Universidad 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 18/12/2008).

*Palabra clave: equipamiento comunitario*

"Respecto al supuesto concreto de ejecución de obra planteada por el consultante, dos son los requisitos que no se verifican para que pudiera ser de aplicación el beneficio fiscal que supone la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC. En primer lugar, no parece tratarse de una ejecución de obra de construcción o rehabilitación, sino de una mejora de una obra ya existente. En segun-

do lugar, es criterio reiterado de esta Administración Tributaria que no corresponde la calificación de equipamiento comunitario a aquellas ejecuciones de obra (asumido que se tratara de obras de construcción o rehabilitación) que consistan en instalaciones deportivas, como ocurre con una piscina básica polivalente en los términos planteados en el escrito de consulta, al no incluirse dicho tipo de instalaciones entre los distintos supuestos enumerados en el 27.1.1º f) de la Ley 20/1991.

(...)

En consecuencia, es doctrina vinculante de esta Administración Tributaria Canaria que es de aplicación el tipo impositivo general del 5 por 100 del IGIC en la ejecución de obra contratada por un Cabildo Insular resultante del *"Proyecto Modificado de la piscina tipo 2. Piscina básica polivalente de remodelación, en el término municipal de —(continuación de obras)"* (Contestación vinculante de fecha 12/09/2008).

*Palabra clave: equipamiento comunitario*

"El artículo 106.1 de la Ley 30/2007 clasifica las diferentes obras, a los efectos de la elaboración de los proyectos, en los grupos siguientes:

- a) Obras de primer establecimiento, reforma o gran reparación.
- b) Obras de reparación simple, restauración o rehabilitación.
- c) Obras de conservación y mantenimiento.
- d) Obras de demolición.

El número 2 del citado artículo define las denominadas obras de primer establecimiento como *"las que dan lugar a la creación de un bien inmueble."* Si nos atenemos al marco cronológico en que debe desenvolverse la ejecución del contrato de obras, su inicio se produce con el acta de comprobación de replanteo (artículo 212 de la Ley 30/2007) y su terminación con la recepción de las obras a su terminación, sin perjuicio de la posibilidad de la recepción parcial de aquellas partes de la obra susceptibles de ser ejecutadas por fases que puedan ser entregadas al uso público, según lo establecido en el contrato o cuando, por razones de *"excepcional interés público debidamente motivadas en el expediente"* el órgano de contratación acuerde la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público, aún sin el cumplimiento del acto formal de recepción (artículo 218, números 1, 5 y 6 de la Ley 30/2007).

Destacar que, en principio, la legislación prevé que la obra se ejecutará en una única fase, si bien, con la debida justificación, se admite el fraccionamiento cuando las partes sean susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y constituyan una unidad funcional, o así lo exija la naturaleza del contrato. También se admite la contratación separada de prestaciones diferenciadas dirigidas a integrarse en una obra, cuando dichas prestaciones gocen de una sustantividad propia que permita una ejecución separada, por tener que ser realizadas por empresas que cuenten con una determinada habilitación. Añadir a los supuestos anteriores aquellos que surjan por causas sobrevenidas, que obliguen a una nueva

contratación para la continuación o finalización de las obras.

Extrapolando el anterior marco cronológico de ejecución de obra pública al concepto de ejecución de obra de construcción a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) del IGIC respecto a las ejecuciones de obra de construcción de edificios demaniales (obra de primer establecimiento), el tipo cero del IGIC se aplicaría en la ejecución de obra de construcción del Edificio de Formación y Congresos desde las primeras certificaciones de obra presentadas por el contratista, una vez formalizada el acta de comprobación de replanteo e iniciada la obra hasta el momento de la recepción, de la recepción parcial o de su ocupación efectiva o puesta en servicio, pues las actuaciones que se realicen desde dicho instante deben de calificarse como mejoras, mantenimiento, conservación, adaptación o cualquier alcance similar, ajenas ya al proceso constructivo, y sobre las que ya no sería de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC. Tal y como se ha manifestado con anterioridad, el contrato de construcción de obra de primer establecimiento tiene carácter único, y los supuestos de fraccionamiento, en principio, deberían responder a la existencia de unidades susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y que constituyan una unidad funcional, si bien se admite que también se produzca el fraccionamiento cuando así lo exija la naturaleza del contrato.

Volviendo al supuesto que nos ocupa, la Administración pública consultante manifiesta que ha ejecutado la obra de construcción del Edificio de Formación y Congresos en dos fases, asumiendo que el resultado

material de la obra es un edificio público de carácter demanial, por lo que, conforme al marco normativo en que se desarrolla la contratación pública, cada una de las fases dará lugar a inmuebles susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y constituye una unidad funcional, cuestión que no debería entorpecer su consideración de edificio demanial y, por tanto, la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC.

No obstante, las obras objeto de consulta se fundamentan como necesarias para la adaptación a las exigencias básicas del CTE y para la incorporación de todos los proyectos de instalaciones, equipamiento de salas, accesos, jardinería, etc. Tal y como se ha manifestado con anterioridad, el CTE se aplica a las obras de edificación de nueva construcción, si bien igualmente se aplicará a las obras de ampliación, modificación, reforma o rehabilitación que se realicen en edificios existentes. En otras palabras, las normas propias del CTE han debido de estar presentes en el proyecto y ejecución de las dos fases de la construcción (obra de primer establecimiento) del Edificio de Formación y Congresos, sin perjuicio de que, con posterioridad, se apliquen con ocasión de obras de ampliación, modificación, reforma o rehabilitación que se realicen en el mismo edificio, es decir, que una ejecución de obra recoja las directrices del CTE no significa necesariamente que se efectúe con ocasión de la primera construcción de una edificación. Añadir que el consultante manifiesta que las obras (que no especifica que se realicen en un contrato único) abarcan también el equipamiento de salas, accesos, jardinería, etc.

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

Por el contrario, no se aplicará el citado tipo impositivo cero del IGIC en las ejecuciones de obra posteriores a la recepción, de la recepción parcial, ocupación efectiva o puesta en servicio de la obra de primera construcción del citado Edificio de Formación y Congresos, tales como las que consistan en la adaptación posterior al Código Técnico de Edificación, ajardinado, equipamiento del edificio, accesos, etc." (Contestación vinculante de fecha 20/10/2008).

*Palabra clave: rehabilitación*

"Primero.- Es de aplicación el tipo cero del IGIC en las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas calificadas administrativamente tanto como de protección oficial de régimen especial como de régimen general, al tratarse de contratos directamente forma-

lizados entre el consultante, organismo autónomo de esta Comunidad Autónoma de Canarias, y el contratista. En el supuesto de ejecuciones de obra de rehabilitación de vivienda protegida, deberá tratarse de actuaciones dirigidas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Segundo.- No se aplicará el tipo cero del IGIC en aquellas ejecuciones de obra de mantenimiento o conservación, cualquiera que fuera la cuantía por la que resulten adjudicadas o que alcancen materialmente a la totalidad o parte de la edificación, que no tengan la consideración de rehabilitación conforme se define en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. A tales efectos, se considerará que el término "parte" de la edificación legalmente previsto en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 respecto al valor de mercado de la edificación objeto de rehabilitación se refiere a las partes de una edificación que, cualquiera que sea su destino (vivienda, comercial, etc.) sean susceptibles por sí mismas de actuaciones parciales de rehabilitación, por permitir un uso autónomo respecto del resto de la edificación al

tener entidad propia de carácter objetivo, y no considerar como "parte" de una edificación los diferentes elementos constructivos (fachadas, techumbres, estructuras, etc.) objeto de actuaciones de rehabilitación." (Contestación vinculante de fecha 08/10/2008).

*Palabra clave: Instalaciones deportivas*

"Respecto al supuesto concreto de ejecución de obra planteada por el consultante, dos son los requisitos que no se verifican para que pudiera ser de aplicación el beneficio fiscal que supone la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC. En primer lugar, no parece tratarse de una ejecución de obra de construcción o rehabilitación, sino de una mejora de una obra ya existente. En segundo lugar, es criterio reiterado de esta Administración Tributaria que no corresponde la calificación de equipamiento comunitario a aquellas ejecuciones de obra (asumido que se tratara de obras de construcción o rehabilitación) que consistan en instalaciones deportivas, como ocurre con una piscina básica polivalente en los términos planteados en el escrito de consulta, al no incluirse dicho tipo de instalaciones entre los distintos supuestos enumerados en el 27.1.1º f) de la Ley 20/1991." (Contestación vinculante de fecha 12/09/2008).

### **E) Importaciones de bienes**

*Palabra clave: Agente de aduanas. Deducción*

"(...) Se argumenta que en las importaciones el impuesto es satisfecho por el

agente de aduanas, si bien actuando en nombre y por cuenta del importador. A los pocos días de la importación, el Agente de Aduanas hace llegar una nota de adeudo al importador con el cargo del Impuesto. El Agente de Aduanas mantiene un Aval con la Administración, por lo que el Impuesto es pagado realmente a los 45 o 60 días.

(...)

A continuación la sociedad consultante reproduce textualmente parte del contenido del número 1 del artículo 31 de la Ley 20/1991, consultando cuando puede considerarse satisfecho el IGIC y proponiendo dos interpretaciones:

- Cuando el agente de aduanas lo satisface a la aduana.
- Cuando el importador lo reintegra a su agente".

Contestación: " En el supuesto de importaciones de bienes mediante agente de aduanas, el único documento justificativo del derecho a la deducción de las cuotas satisfechas a la importación será el documento acreditativo del pago del impuesto en el que conste el reconocimiento del agente de aduanas de haber obtenido de su cliente el reembolso del tributo, y el sujeto pasivo sólo podrá ejercer su derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las importaciones de bienes a partir del momento en que esté en posesión de dicho documento.

Dicho documento justificativo del derecho a la deducción deberá anotarse

en el Libro Registro de facturas recibidas: Si el sujeto pasivo que ha importado un bien de inversión aplica la regla de la prorata, aparte de la anotación en el Libro Registro citado deberá realizar otra anotación en el Libro Registro de bienes de inversión." (Contestación vinculante de fecha 15/09/2008).

*Palabra clave: ventas con instalación*

"El artículo 25 de la Ley 20/1991 establece la regla general para la determinación de la base imponible del IGIC en las importaciones de bienes, siendo su tenor literal el siguiente:

*"En las importaciones la base imponible resultará de adicionar al "Valor en Aduana" los conceptos siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo:*

*1º.- Cualquier gravamen o tributo devengado con ocasión de la importación, con excepción del propio Impuesto General Indirecto Canario, y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.*

*2º.- Los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes y seguros que se produzcan desde la entrada en las Islas Canarias hasta el primer lugar de destino en el interior de dichos territorios.*

*A estos efectos se considerará como primer lugar de destino el que figure en el documento de transporte al amparo del cual los bienes son introducidos en las Islas*

*Canarias. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregación o separación del cargamento en el interior de dichos territorios. No obstante, cuando el primer lugar de destino estuviera emplazado en cualquier isla y la entrada se efectuara por isla diferente de la de destino, no se adicionarán al "Valor en Aduana" los gastos pormenorizados en el párrafo anterior, cuando tuvieran como objeto permitir el traslado de los bienes a la isla de destino."*

La Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991 establece el carácter supletorio de la normativa aduanera (literalmente expresa: "Para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo relativo a materias aduaneras, se estará a lo que dispongan las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional en cuanto no se opongan a lo establecido en la misma)."

Acudiendo a dicha normativa supletoria, es posible definir el Valor en Aduana que se cita en el artículo 25 de la Ley 20/1991. En concreto, el artículo 29.1 del Reglamento (CEE) Nº 2913/92 del Consejo de 12 de octubre de 1992 por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (en adelante, Código aduanero comunitario) dispone que "el valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, siempre que:..."

El artículo 33 del Código aduanero comunitario dispone lo siguiente:

*“El valor en aduana no comprenderá los siguientes elementos, siempre que se distingan del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas: (...)*

*b) los gastos relativos a trabajos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la importación, y relacionados con mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial;”*

Procede, a continuación, analizar las reglas de localización de las entregas de bienes en el IGIC. El artículo 16.1 de la Ley 20/1991 establece, con el carácter de regla general, que las entregas de bienes se entenderán realizadas donde éstos se pongan a disposición del adquirente. Ahora bien, el número 2, apartado 2º del mismo artículo dispone, como regla especial, que *“cuando los bienes sean objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, la entrega se entenderá realizada en el lugar donde se ultime la instalación o el montaje”*.

Respecto a las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios (enumeradas en el artículo 17.2 de la Ley 20/1991), resulta relevante traer a colación las siguientes:

*“1º Los servicios directamente relacionados con inmuebles, incluso el alquiler de cajas de seguridad y la mediación en las transacciones inmobiliarias, se entenderán*

*realizados en el lugar donde radiquen los bienes inmuebles a que se refieran. (...)*

*3.º Se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente los siguientes servicios:*

*(...)*

*d) Los realizados en bienes muebles corporales, incluso los de construcción, transformación y reparación de los mismos, así como los informes periciales, dictámenes y valoraciones relativos a dichos bienes.*

*(...)”*

Añade el artículo 39.1 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario, una enumeración de supuestos de operaciones relacionadas con bienes inmuebles, en concreto, entre otros, los arrendamientos de tales bienes, incluidos los de viviendas amuebladas; los servicios relativos a la preparación, coordinación y ejecución de las construcciones inmobiliarias; los de carácter técnico relativos a dichas construcciones, incluidos los prestados por arquitectos, aparejadores e ingenieros; los de mediación en las transacciones inmobiliarias; los de gestión relativos a bienes inmuebles y operaciones inmobiliarias; los de alquiler de cajas de seguridad y los de utilización de las vías de peaje.

Por último, el artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, después de definir un concepto general de “entrega de bienes”, relaciona varios supuestos entre los cuales considera como tales:

*"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 misma Ley considera como 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".*

En el precepto citado se vincula la entrega de bienes con la construcción o rehabilitación de una "edificación". En la normativa del IGIC se establece el concepto de "edificación" en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991, cuando señala que a los efectos de este impuesto, se considerarán "edificaciones" las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

Es criterio reiterado de esta Dirección General de Tributos que del análisis conjunto de ambos preceptos se desprende que una ejecución de obra de carácter mobiliario, entendiendo por contratos de ejecución de obra aquellos que tienden a la consecución de un resultado material previo encargo del cliente, tiene en todo caso la consideración, a efectos del IGIC, de

prestación de servicios. Por el contrario, sólo determinadas ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de una edificación tienen la consideración de entregas de bienes en el IGIC.

El sostenimiento de dicho criterio en coherencia con la regla especial que prevé la existencia de entregas de bienes en las que se realiza la instalación o montaje exige la distinción entre dos operaciones de distinto alcance, por un lado, la ejecución de obra de bien mueble (siempre prestación de servicios en el IGIC) y la correspondiente a la venta con instalación (entrega de bienes a efectos de la regla especial antedicha), salvo que se entendiera que dicha regla especial es únicamente aplicable a las ejecuciones de obra de edificaciones, es decir, que se tratará de la adquisición de una edificación en los términos previstos del IGIC cuya instalación o montaje equivale al concepto de construcción (pues evidentemente no parece lógico equiparlo al de rehabilitación) en los que el coste de los materiales aportados por el constructor supere el límite cuantitativo previsto legalmente. Puesto que la segunda interpretación dejaría prácticamente vacía la regla especial prevista para las entregas de bienes, más aun cuando se trata de importaciones, procede intentar delimitar una distinción entre ejecuciones de obra mobiliaria y venta con instalación, cuestión que no presenta una fácil solución. En una primera aproximación al problema, cabe distinguir las ejecuciones de obra como aquellas que suponen, previo encargo del cliente, un proceso fabril por parte del transmitente a medida o en función de los deseos de su cliente, por el con-

trario, la venta con instalación supone la entrega de un determinado bien (en pureza, de las partes que lo componen) pero que, en el momento de la puesta a disposición del cliente, es objeto de instalación o montaje.

Retomando las distintas reglas de localización expuestas con anterioridad, las ventas con instalación de bienes muebles que, situadas fuera del ámbito de aplicación del IGIC, sean objeto de transporte e instalación o montaje en las Islas Canarias para la puesta a disposición de sus clientes tienen la consideración de entregas de bienes sujetas al IGIC, en aplicación del artículo 16.2.2º de la Ley 20/1991. Por otro lado, las ejecuciones de obra de construcción o transformación de bienes muebles corporales (prestaciones de servicio en el IGIC) se entenderán localizadas en el lugar en que materialmente se realicen. Por último, las ejecuciones de obra directamente relacionadas con bienes inmuebles (incluidas las ejecuciones de obra de bienes inmuebles por incorporación a que se refiere el artículo 334.3º del Código Civil, es decir, aquellos unidos a un inmueble de una manera fija, de manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto), se entenderán localizadas en donde radique el bien inmueble a que se refiera, en aplicación del artículo 17.2.1º de la Ley 20/1991.

En el caso específico de realización de proyectos de decoración para inmuebles situados en las Islas Canarias es de aplicación la regla especial prevista en el artículo 17.2.1º de la Ley 20/1991 citada con anterioridad.

El consultante manifiesta que los elementos objeto de importación son enviados en su estado final, si bien otros deberán instalarse en el inmueble en Canarias, instalación que es realizada por el consultante. Ahora bien, resulta que, en todos los casos, los materiales son importados por el cliente final, que se hace cargo de ellos desde su llegada a las Islas Canarias, satisfaciendo el IGIC a la importación.

En el primero de los supuestos planteados, bienes muebles que son importados en su "estado final", el cliente será el importador en calidad de destinatario o propietario de la mercancía, en aplicación de la definición de sujeto pasivo de las importaciones a que se refiere el artículo 21 de la Ley 20/1991, quedando como única duda a resolver el tipo impositivo del IGIC a aplicar según sean los bienes objeto de importación.

Cuestión distinta es el supuesto en que los bienes objeto de importación deben ser objeto de instalación, adaptación o transformación por parte del transmitente con posterioridad a la entrada en las Islas Canarias. Ello supone la existencia de una operación sujeta en todo caso al IGIC, que conllevan la puesta a disposición del bien una vez terminada la instalación del mismo por el transmitente, y el subsiguiente devengo de la operación interior. Quiere ello decir que el adquirente de los bienes, el cliente, no puede configurarse desde el punto de vista del IGIC como importador de la mercancía, pues no es propietario o destinatario de la misma, puesto que sólo lo será cuando se ultime su instalación o montaje, a cargo del proveedor.

En consecuencia, si el cliente satisface el IGIC a la importación no lo hará (recordar que dicha afirmación se refiere exclusivamente a los contratos de ejecución de obra de bienes muebles con instalación o de venta con instalación), desde el punto de vista del IGIC, como importador (el importador, en todo caso, habrá de ser la entidad consultante), sino como representante indirecto (es decir, actúa en su propio nombre pero por cuenta de su proveedor). No obstante, la actuación como representante indirecto exige el cumplimiento de ciertas obligaciones formales a las que no se hace mención en el escrito presentado y que deben descartarse para el supuesto planteado en tanto suponen un reconocimiento expreso por los órganos de gestión de las importaciones de bienes.

En definitiva, partiendo que el importador ha de ser necesariamente el proveedor de los bienes (incluso cuando el cliente actúe como representante indirecto del mismo), la base imponible de la importación estará constituida por el "valor en aduana" y demás conceptos definidos en el artículo 25 de la Ley 20/1991, si bien se excluirán de dicho importe los gastos relativos a trabajos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la importación, siempre que se distingan del precio pagado o por pagar de la transacción. No obstante, dicha cuantía si formará parte de la contraprestación de la operación interior posterior a la importación." (Contestación vinculante de fecha 08/10/2008).

## **II. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994**

### **A) Adquisición de bienes de inversión (artículo 25)**

*Palabra clave: pagos anticipados*

Primero.- Que a los pagos anticipados realizados antes del día 1 de enero de 2007 y que se hubiesen acogido a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, les es aplicable la regulación del precepto del momento en que se ha efectuado el pago, y no, la del devengo del hecho imponible de la entrega del bien de inversión. Si esta entrega se realiza con posterioridad al día 1 de enero de 2007, pero en el momento en que se han efectuado los pagos, se cumplían los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente en esa fecha, estos pagos están exentos del IGIC sin que exista ningún deber de repercutir el Impuesto, aunque, con la regulación vigente en el momento de la entrega del bien de inversión, la operación no estuviese exenta por el artículo 25 de la Ley 19/1994; por lo que no deben rectificarse las facturas inicialmente emitidas.

Segundo.- Que en el supuesto de que la sociedad consultante desee aplicar esta exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 respecto a los pagos anticipados por certificaciones de obra en las que soportó la repercusión del IGIC con anterioridad al 1 de enero de 2007, y partiendo de que en el momento del devengo de esos pagos anticipados, cumplía los requisitos del artículo 25 para acogerse a la exención, de acuerdo con

el criterio expuesto en el número anterior, la sociedad debe solicitar la rectificación de la factura emitida por dichos pagos anticipados, siempre y cuando no haya transcurrido más de cuatro años del devengo de esos pagos, y a esa solicitud debe adjuntarle la declaración en la que manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención a que se refería el apartado segundo del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente en esa fecha. Comoquiera que esta rectificación de la cuota repercutida, va a determinar una minoración de la cuota inicialmente repercutida, la empresa adjudicataria de la obra puede optar por cualquiera de estas alternativas: a) iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o bien b) regularizar la situación tributaria en la auto-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo está obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Tercero.- Que con relación a los pagos anticipados devengados después del 1 de enero de 2007, la sociedad puede igualmente instar -en los mismos términos que en el número anterior- la rectificación de las cuotas de IGIC soportadas, siempre y cuando, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, le sea aplicable la exención. La sociedad debe unir a la solicitud de rectificación la declaración a que se refiere el artículo 25.5 de la Ley 19/1994.

Cuarto.- Que las limitaciones respecto a la adquisición de suelo del artículo 25.3 de la Ley 19/1994, no son aplicables a las operaciones que consistan en ejecuciones de obra de edificación, cuyo resultado sea un bien de inversión en las que el adquirente ya es titular del suelo en las que se ejecuta la obra, o en las que no exista una entrega de suelo como parte de la contraprestación”.

El contenido del número Segundo anterior, supone un cambio de criterio de la Dirección General de Tributos, tal y como se expone:

“ (...) la sociedad precisa en la consulta que en los pagos anticipados que ha abonado por las certificaciones de obra, ha venido soportando el IGIC repercutido por el contratista, aunque la operación cumplía con los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994 para la exención del IGIC, si bien -así lo puntualiza el escrito- la sociedad no presentó la declaración identificando el bien de inversión y manifestando la concurrencia de los requisitos de la exención, a que se refería el apartado segundo del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente entonces.

En la consulta vinculante nº 927, de 9 de septiembre de 2005, esta Dirección General de Tributos ha declarado que:

*“En el supuesto de que en el momento del cobro de los pagos anticipados se cumplieran las condiciones para la exención de producirse la entrega del bien de inversión en dicho instante, sin embargo no se solicita la exención y el sujeto pasivo transmitente emite facturas por tales pagos anticipa-*

*dos con repercusión del IGIC y en el momento del devengo de la entrega del bien de inversión se cumplen las condiciones y la sociedad adquirente solicita la exención, no cabe modificar la tributación de los pagos anticipados. Ello es así porque la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 no es una exención automática sino que actúa bajo solicitud expresa de la sociedad adquirente y siempre y cuando se cumplan un conjunto de requisitos. Si con anterioridad o simultáneamente a la entrega del bien de inversión, o de los pagos anticipados, no se efectúa manifestación alguna de solicitud de aplicación de exención supone el nacimiento de la obligación de repercusión, caso de no encontrarse la entrega o los pagos anticipados exento por cualquier otro supuesto previsto en la Ley. La repercusión únicamente puede modificarse por los siguientes motivos previsto en el artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991:*

- cuando el importe de las mismas se hubiera determinado incorrectamente. La determinación incorrecta implica que en el momento de devengarse el IGIC se produjo una vulneración en la cuantificación del tributo ya sea por errores de hecho o de derecho. Sin embargo en el supuesto que nos ocupa ello no es así, dado que la única razón para que no se devengara el IGIC no fue aducida en tiempo, por lo que la repercusión deriva en correcta.*
- producción de las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 20/1991, dan lugar a la*

*modificación de la base imponible. En el supuesto que se analiza no se da ninguna de estas circunstancias.”*

Sin embargo, esta Dirección General de Tributos entiende que esta doctrina debe ser modificada por diferentes motivos:

a) En primer lugar, porque, aunque es cierto que el artículo 25 de la Ley 19/1994 establece una serie de requisitos para poder tener derecho la exención, no todos ellos tienen una naturaleza sustancial respecto a la exención del IGIC. El requisito del apartado 5 del artículo 25 de la Ley 19/1994 (apartado 2 en la anterior redacción), no tiene una naturaleza sustancial, sino meramente formal, y, por ello, entendemos, en contra de la doctrina de la consulta vinculante nº 927, de 9 de septiembre de 2005, que la no presentación de la declaración no determina la pérdida de la exención.

(...)

b) En segundo lugar, el apartado 6 del artículo 25 de la Ley 19/1994 (apartado segundo de la antigua redacción del precepto) establece, como un elemento del presupuesto de la sustitución del Impuesto (artículo 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), cuando «no se cumplan los requisitos de la exención», el haber presentado el adquirente la declaración identificando el bien de inversión y la concurrencia de los demás requisitos de este artículo 25. Este apartado no exige que esta declaración se presente previa o simultáneamente a la operación de entrega o prestación de servicios, sino simplemente

dispone que cuando la entidad adquirente o cesionaria ha presentado la declaración antes o simultáneamente a la entrega del bien o la prestación del servicio, esta entidad se convierte en sustituto, por imperio de este artículo 25, en el caso de incumplimiento de los requisitos de la exención. De ahí que esta Dirección General entienda que la no presentación de esta declaración en el momento de devengarse la operación, no determina, por sí sola, la pérdida de la exención, ya que la sociedad adquirente puede presentar la declaración en otro momento posterior y solicitar la rectificación de la factura emitida, siempre que se den los requisitos establecidos en la Ley 20/1991.

c) Y, en tercer lugar, el apartado 6 del artículo 25 de la Ley 19/1994 (apartado 2 en la antigua redacción del precepto) no establece, como parece entender también la consulta vinculante nº 927, de 9 de septiembre de 2005, que las cuotas del IGIC repercutidas no puedan rectificarse por el sujeto pasivo, cuando en el momento de la operación, no se hubiese presentado la declaración identificando los bienes de inversión. Esta rectificación de las cuotas repercutidas es siempre –así lo dispone el artículo 20.2 de la Ley 20/1991- un deber del sujeto pasivo cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que den lugar a la modificación de la base imponible. Por ello, esta Dirección General entiende que la rectificación de las cuotas

repercutidas no puede vincularse con la presentación de la declaración. Esta declaración surte sus efectos en el ámbito subjetivo de la relación del Impuesto, al constituir, como ya se ha explicado, un elemento del presupuesto de la sustitución del Impuesto, cuando se produzca un incumplimiento de los requisitos de la exención. En cambio, la rectificación de las cuotas es una obligación, que ha de practicar el sujeto pasivo cuando se dan las circunstancias establecidas en la Ley para la rectificación, ya que la repercusión inicialmente practicada por el sujeto pasivo no es irreversible, como se desprende de la citada consulta vinculante nº 927, de 9 de septiembre de 2005.

Por ello, esta Dirección General entiende que la rectificación de las cuotas repercutidas no puede vincularse con la presentación de la declaración. Esta declaración surte sus efectos en el ámbito subjetivo de la relación del Impuesto, al constituir, como ya se ha explicado, un elemento del presupuesto de la sustitución del Impuesto, cuando se produzca un incumplimiento de los requisitos de la exención. En cambio, la rectificación de las cuotas es una obligación, que ha de practicar el sujeto pasivo cuando se dan las circunstancias establecidas en la Ley para la rectificación, ya que la repercusión inicialmente practicada por el sujeto pasivo no es irreversible, como se desprende de la citada consulta vinculante nº 927, de 9 de septiembre de 2005.” (Contestación vinculante de fecha 15/09/2008).

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

**MARGARITA PÉREZ SANTANA**

Inspectora de Hacienda del Estado

**I. RESERVA PARA INVERSIONES EN  
CANARIAS**

**RIC VIGENTE A PARTIR DE 1/1/2007**

**Materialización de la RIC**

**Activos aptos**

**Consulta V1626-08 de 04/08/2008.** La consultante plantea si es válida para materializar la Reserva para Inversiones en Canarias, la adquisición por parte de una sociedad de un **terreno donde pretende construir un invernadero para la explotación agrícola del cultivo de flores.**

La nueva redacción del artículo 27, vigente a partir de 1 de enero de 2007, condiciona la aptitud de la inversión en suelo, tanto en la letra A como en la letra C del apartado 4, a que éste no se haya beneficiado anteriormente de la RIC y a que se afecte a alguna de las siguientes actividades:

- A la promoción de viviendas protegidas y sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.
- Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE.
- A las zonas comerciales y a las actividades turísticas, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive.

El terreno objeto de consulta no se va a afectar a ninguna de las actividades relacionadas, ya que se va a dedicar al cultivo de flores en explotación agrícola de la que es titular la consultante, no constituyendo por tanto una actividad industrial de las incluidas en las citadas divisiones de las tarifas del IAE.

Por ello, se concluye que no es apta para la materialización de la RIC la adquisi-

ción de terreno para afectarse a la explotación agrícola de cultivo de flores, de acuerdo con el apartado 4 del artículo 27 de la ley 19/1994.

**Consulta V1954-08 de 28/10/2008.**

La consultante, que tiene como actividad principal la explotación de un alojamiento turístico extrahotelero de 3 llaves, pretende adquirir del edificio colindante **28 plazas de aparcamiento**, plazas que son usadas pero que no se han acogido a ningún tipo de beneficio fiscal y **que se van a dedicar a que los clientes del apartotel** puedan estacionar los vehículos durante sus estancias, después de practicar las adaptaciones de luz, sistema de instalación de prevención de incendios, pintado y delimitación de las mismas. Se plantea si la inversión en la adquisición de las mencionadas plazas de aparcamiento usadas es apta para materializar la RIC.

La contestación de la consulta analiza, de manera similar a la consulta que acabamos de exponer anteriormente, en qué condiciones la adquisición de suelo puede ser apto para la materialización de la RIC, y en concreto si en el caso planteado por el consultante, pudiera estar incluido en la tercera de las posibilidades, esto es, que el suelo se destine a las zonas comerciales y a las actividades turísticas, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive. Se afirma que de los términos de la consulta se aprecia que la inversión no tiene por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, sino de adquisición de plazas de

aparcamiento usadas para clientes, por lo que **la parte de la inversión imputable al suelo no es apta para la RIC.**

De la citada contestación podemos extraer dos conclusiones:

1. Que lo que no sea inversión en suelo sí sería apto para materializar la RIC si se cumplen los requisitos de la letra C, del apartado 4 del artículo 27.
2. Que en las actividades turísticas, para que se admita el suelo como inversión apta, tiene que haber siempre rehabilitación de un establecimiento turístico.

**Importe de la materialización**

La consulta **V2018-08 de 03/11/2008**, responde a la pregunta de cuál es el importe de la materialización de la RIC para el supuesto de que la adquisición esté financiada con **subvenciones**.

A pesar de que la contestación pueda parecer obvia puesto que se recoge expresamente en la nueva redacción del artículo 27 introducida por el Decreto ley 12/2006, la incluimos en el presente resumen porque dicha limitación supone una novedad con respecto a la redacción del citado artículo vigente hasta 1/1/2007.

Así, el apartado 6 del artículo 27 dispone expresamente que: "Se entenderá que el

importe de la materialización alcanzará al precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales, con exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, sin que pueda resultar superior a su valor de mercado.

(...)

La parte de inversión financiada con subvenciones no se considerará como importe de la materialización de la reserva.”

De acuerdo con dicho apartado, la DGT concluye que **el importe de la inversión financiada con subvenciones no se considerará como importe de materialización de la reserva**, por consiguiente, y a sensu contrario, la parte de la inversión no financiada con subvenciones se considerará como importe de la materialización siempre y cuando se cumplan los demás requisitos establecidos en el artículo 27 de la ley 19/1994.

En concreto, a este respecto hemos de señalar que también se excluye del importe de la materialización de la RIC el importe del valor de adquisición que corresponda a intereses y a impuestos estatales indirectos y sus recargos. Asimismo han de tenerse en cuenta las reglas especiales que para los distintos tipos de activos establece el propio apartado 6 del artículo 27 (redes de transporte y comunicaciones, inversiones iniciales, creación de puestos de trabajo, gastos de investigación y desarrollo así como acciones, participaciones o títulos valores del 27.4 letra D).

### **Consecuencias del incumplimiento por falta de materialización**

**Consulta V2180-08 de 19/11/2008.** El consultante es una **persona física** residente que ejerce la actividad profesional de abogado en Canarias y que habiéndose deducido en la cuota íntegra por lo dotado a la RIC, **ha materializado el 50% de lo dotado mediante suscripción de Deuda Pública sin haber materializado el 50% restante.** Pregunta por las consecuencias de la no materialización de la totalidad de la dotación a efectos del IRPF.

La respuesta de la DGT se realiza de acuerdo con la redacción del artículo 27 vigente a partir de 1/1/2007:

De acuerdo con lo previsto en el apartado 16 del artículo 27 de la ley 19/1994, si transcurrido el plazo para materializar el importe total de la dotación a la RIC efectuada sólo se ha invertido el 50% de su importe, se generaría para el consultante la **obligación de reintegrar, en la cuota íntegra** del período impositivo en que concluya el plazo previsto, la **deducción correspondiente al importe dotado y no materializado**, con intereses de demora y sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.

Por tanto, vemos como en caso de falta de materialización, las consecuencias son las mismas que hasta ahora existían con la redacción vigente del artículo 27 antes de 1/1/2007: pérdida del beneficio fiscal con obligación de reintegrar las cantidades inde-

bidamente destinadas a la RIC. Además, dicha regularización en el caso de personas físicas que tributan por el IRPF, debe producirse en cuota, a diferencia de las personas

jurídicas, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, donde la regularización, al igual que la dotación, se produciría en base imponible.

**RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL  
ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS Y  
DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL  
RELATIVAS A LOS TRIBUTOS CUYA GESTIÓN CORRESPONDE  
A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA (TRIBUTOS DERIVADOS DEL  
REF Y TRIBUTOS CEDIDOS)  
(De septiembre a diciembre de 2008)**

**MARÍA ELENA SÁNCHEZ CORRALES**

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

**I. LEY GENERAL TRIBUTARIA**

**1) Procedimiento de inspección**

- Inicio. Notificación por comparecencia. Notificación correcta. Artículo 112 LGT-2003 (R. de 25/11/08 -nº 38/00797/06 y acumulada 38/00798/06-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

**2) Procedimientos especiales de revisión**

- Devolución de Ingresos Indevidos. Solicitud de rectificación de autoliquidación que ha dado lugar a un ingreso indebido. Artículos 221.4 y 120.3 LGT-2003 (R. de 05/09/08 -nº 35/02234/07).

**II. TRIBUTOS CEDIDOS**

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

**a) Actos Jurídicos Documentados (AJD)**

- Comprobación de valores. Dictamen de los peritos de la Administración. Condición de funcionario público del técnico interviniente: requisito no exigido por la normativa aplicable. Motivación insuficiente (R. de 15/12/08 -38/1.513/07, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

- No sujeción: Escritura de novación de préstamo hipotecario -modificación de deudor-, y constitución de garantía prendaria. Artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD (R. de 29/09/08 -35/04011/06).

**2) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)**

**a) Impuesto sobre Sucesiones (IS)**

- Comprobación de valores. Dictamen de los peritos de la Administración. Requisitos. Fundamentación adecuada del

informe. Motivación suficiente. (R. de 28/11/08 -nº 35/03647/06 y acumulada 35/04009/06 y 35/04010/06).

#### **b) Impuesto sobre Donaciones (ID)**

- Base Liquidable. Adquisiciones lucrativas "inter vivos": Reducciones por transmisión de empresas familiares. Reducción del 95 por 100. Necesidad de que el transmitente hubiera de estar realizando funciones directivas en el preciso momento de la transmisión: Condición no exigida por la normativa aplicable. Artículo 20.6 Ley 29/1987, de 18 de diciembre (R. de 29/09/2008 -nº 35/02386/07 y acumulada 35/02387/07).

### **III. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF**

#### **1) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).**

- Devoluciones a personas no establecidas en las Islas Canarias. Empresa que desarrolla la actividad de arrendamiento de maquinaria por plazo superior a un año. Procedencia. Art. 17.1.2º de la Ley 20/1991 (R. de 17/11/08 -nº 35/00343/07-).

- Deduciones. Ejercicio del derecho a la deducción cuando media requerimiento de la Administración o actuación inspectora. Requisitos. Artículo 33.3 Ley 20/1991, de 7 de junio: No puede atribuirse a la cuenta del Mayor "Hacienda Pública IGIC soportado" los mismos efectos para la deducibilidad de las cuotas que tiene el Libro Registro de facturas recibidas (R. de 28/11/08 -nº 35/01104/07 y acumuladas

35/01105/07, 35/01106/07 y 35/01107/07-).

- Sujeción. La modificación o cambio de la condición de un bien demanial a la de bien patrimonial, no se considera primera entrega a efectos de una posterior transmisión con respecto al IGIC. Artículos 6 y 10.1. 22) Ley 20/1991, de 7 de junio (R. de 29/09/08 -nº 35/01605/07 y acumuladas 35/01606/07 a 35/01608/07-).

- Solicitud de rectificación de autoliquidación que ha dado lugar a un ingreso indebido. Artículos 221.4 y 120.3 LGT-2003 (R. de 05/09/08 -nº 35/02234/07).

- Tipo Impositivo. Importación de equipamiento comercial destinado a la exposición y almacenamiento de mercancías -para supermercado-. Aplicación del tipo general del Impuesto -5%- (R. de 19/12/08 -nº 38/317/08 y acumulada 38/318/08-).

#### **2) Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM).**

- Infracciones y Sanciones Tributarias. Inadecuada clasificación arancelaria de la mercancía importada. Incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones. Artículo 192.1 de la LGT-2003. Ausencia de culpabilidad. Sanción improcedente (R. de 15/12/08 -nº 38/316/08-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

- Tipo Impositivo. Equipamiento comercial destinado a la exposición y almace-

namiento de mercancías -para supermercado-. Aplicación del tipo impositivo del 15%. Anexo IV Ley 20/1991, de 7 de junio (R. de 19/12/08 -nº 38/317/08 y acumulada 38/318/08-).

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

- *Adquisición de una vivienda destinada a la actividad de arrendamiento, sin que se acredite por el adquirente el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 25 de la Ley 19/1994 en relación con el artículo 25.2 de la Ley 40/1998 -para que el arrendamiento de inmuebles se considere ejercido como actividad económica-, esto es, el disponer de un local exclusivamente destinado a la gestión del alquiler y la utilización de un empleado con contrato laboral a jornada completa: tales requisitos deben cumplirse al tiempo de la adquisición del inmueble y desde luego al tiempo del arrendamiento del mismo. (R. de 19/12/08 -nº 38/01080/2006-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).*

- *Inexigibilidad -al menos hasta el 31/12/2006, cuando entró en vigor el RDL 12/2006, de 29 de diciembre-, del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo previsto en el artículo 27 de la LGT-2003, como consecuencia de la presentación de una declaración-liquidación oca-*

*sional (Modelo 412 IGIC), cuyo objeto es regularizar voluntariamente una situación tributaria por incumplimiento de los requisitos establecidos en el reiterado artículo 25. (R. de 19/12/08 -nº 38/52/08-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).*

#### **I. LEY GENERAL TRIBUTARIA**

##### **1) Procedimiento de inspección**

- **Inicio. Notificación por comparecencia. Artículo 112 LGT-2003. Notificación correcta.** El TEAR considera que la notificación por comparecencia a la que tuvo que acudir el órgano de Inspección fue correcta fundamentándose en que constaba acreditada la realización de los dos intentos de notificación preceptivos en el domicilio fiscal de la reclamante (el que figura en la tarjeta de identificación fiscal de la misma), que resultaron ser infructuosos porque ésta ya no tenía relación alguna con aquél, siendo así que bastaba uno sólo a la vista de que la entidad figuraba en aquél como desconocida. Añade el Tribunal, que pese a que se habían cumplido los requisitos que la Ley establece para acudir a la notificación por anuncios, la Administración Tributaria realizó nuevos intentos de notificación en otro domicilio que pudo obtener de su propia base de datos, lo cual pone de manifiesto, en contra del parecer de la reclamante, el actuar diligente de la Administración. **(Resolución de 25 de noviembre de 2008 -nº 38/00797/06 y acumulada 38/00798/06-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).**

## 2) Procedimientos especiales de revisión

- **Devolución de Ingresos Indevidos. Solicitud de rectificación de autoliquidación que ha dado lugar a un ingreso indebido. Artículos 221.4 y 120.3 LGT-2003.** El supuesto de hecho planteado fue el siguiente. La entidad reclamante instó de la Administración la devolución de los ingresos efectuados con cuatro autoliquidaciones trimestrales de un determinado ejercicio, y que consideraba indebidos, porque en su declaración censal de comienzo de la actividad cometió el error de indicar su inclusión en el Régimen General del IGIC, cuando debió consignar que realizaba exclusivamente operaciones exentas (arrendadora de bienes inmuebles)-. Asimismo solicitó de la Administración la corrección de la declaración resumen anual de dicho ejercicio, así como de la declaración censal. La Administración denegó dicha solicitud al no haberse acreditado por la reclamante la no repercusión de las correspondientes cuotas de IGIC o -en su caso-, que éstas habían sido devueltas a quienes las soportaron indebidamente.

El Tribunal no comparte el criterio de la Administración, pues entiende que la solicitud de la reclamante debió haberse considerado como de rectificación de sus autoliquidaciones con devolución de cuotas, al amparo de lo previsto en los artículos 221.4 y 120.3 LGT-2003, y 14.1.a) del Reglamento General de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo (RGAT). Afirma el Tribunal que no existe

previsión normativa que permita condicionar el reconocimiento de la procedencia de la devolución a que el sujeto pasivo tenga que devolver efectivamente a los que hayan soportado la repercusión del tributo, las cantidades indebidamente repercutidas, y en cuanto al titular del derecho a obtener la devolución, concluye el Tribunal que también lo será la reclamante según dispone el artículo 14.2.a) del citado RGAT -y no así la entidad arrendataria, en los términos previstos en la letra c) de este mismo artículo 14.2-, dado que consta en lo actuado que se rectificaron las facturas originarias para recoger la exención de las operaciones facturadas al IGIC, por lo que no concurre el requisito previsto en dicho precepto de que dicha entidad arrendataria haya soportado la repercusión. **(Resolución de 05 de septiembre de 2008 -nº 35/02234/07-).**

## II. TRIBUTOS CEDIDOS

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

#### a) Actos Jurídicos Documentados (AJD)

- **Comprobación de valores. Dictamen de los peritos de la Administración. Condición de funcionario público del técnico interviniente: requisito no exigido por la normativa aplicable. Motivación insuficiente.** No acoge el Tribunal la pretensión de la entidad reclamante acerca de considerar "no idóneo" el perito que firma el informe de valoración al no tener la condición de funcionario público. Afirma el TEARC que la idoneidad de dicho

perito queda plenamente acreditada toda vez que posee la titulación de arquitecto técnico, resultando irrelevante la naturaleza de la relación de prestación de servicios con la Administración, por lo que tanto sirve el perito contratado, como el funcionario de carrera o interino, ya que la normativa nada impone en este sentido.

Por el contrario comparte el Tribunal el criterio de la reclamante respecto a la falta de motivación de la comprobación de valores, al afirmar en su resolución que el informe pericial obrante en el expediente no contiene los fundamentos técnicos y prácticos suficientes para que el contribuyente se forme una opinión sobre el mismo estando en condiciones de aceptar o rechazar el valor comprobado y, en este último caso, plantear la tasación pericial contradictoria.

Tal y como expone el Tribunal en su resolución, tratándose -en el presente supuesto- de la transmisión de solares, resulta obvio que un elemento esencial para poder determinar su valor es el concerniente a su edificabilidad. Es más, teniendo en cuenta que el informe se ha realizado a partir de la escritura de compraventa y de la nota simple registral, documentos en los que no se recoge ese dato esencial sobre la edificabilidad de los terrenos, no queda en modo alguno explicada en el informe la relación que tienen las transmisiones tomadas como testigo con la que es objeto de la comprobación. El sujeto pasivo no está en condiciones de hacerse cargo de si los inmuebles tomados como testigo son realmente análogos -como se dice en el informe-, al

adquirido por ellos. Y si bien se le remite a los expedientes administrativos obrantes en las Oficinas Públicas -remisión cuya legalidad -señala el TEAR-, resulta, cuando menos, dudosa a la vista de lo dispuesto en el art. 95 de la LGT-2003-, no parece razonable que un elemento esencial de valoración para el solar, como es su potencial edificabilidad, se obvie sin más del informe, no sólo respecto del propio bien comprobado, sino también de los inmuebles utilizados como testigos. **(Resolución de 25 de diciembre de 2008 -nº 38/1.513/07-).**

**- No sujeción: Escritura de novación de préstamo hipotecario -modificación de deudor-, y constitución de garantía prendaria. Artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD.** Coincidiendo con la reclamante, el referido Tribunal considera que la novación del préstamo hipotecario recogida en la escritura sometida a su revisión -modificación de deudor, sin modificación de la cuantía de la obligación garantizada ni de la garantía-, es una novación modificativa subjetiva parcial e impropia en sede de los prestatarios, deudores, en la que falta el requisito de la inscribibilidad en el Registro de la Propiedad exigida por el artículo 31.2 del Texto Refundido de la LITPAJD.

Aclara el Tribunal que, aunque al inscribirse la hipoteca debe hacerse mención al préstamo, éste no es el objeto de la inscripción, sino la hipoteca, como corresponde a un Registro que, por definición, tiene por objeto la inscripción o anotación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles,

según el artículo 1 de la Ley Hipotecaria, y la asunción de deuda, no afecta a la hipoteca, que ya estaba constituida e inscrita, sin que se produzca modificación alguna en este derecho real de garantía que pudiese conducir a su tributación, como pudiera ser el cambio del sujeto titular del derecho, del objeto o de la garantía (**Resolución de 29 de septiembre de 2008 -nº 35/04011/06-**).

## **2) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)**

### **a) Impuesto sobre Sucesiones (IS)**

- **Comprobación de valores. Dictamen de los peritos de la Administración. Requisitos. Fundamentación adecuada del informe. Motivación suficiente.** El TEARC, tras comenzar recordando que los TEA en materia de peritaciones sólo pueden hacer un control de legalidad estándoles vedado enjuiciar el acierto o desacierto de la cuantía de las valoraciones, y señalar asimismo que la "singularización", es decir, la apreciación individualizada del valor de ese bien concreto con sus rasgos y especificaciones peculiares, es a diferencia de otros medios de comprobación de valores, característico del dictamen pericial, estima -en este nuevo supuesto de comprobación de valores cuya motivación es sometida a su revisión-, que el informe pericial que sirve de base a la misma, se encuentra suficientemente fundado.

Llega a la referida conclusión al afirmar que en dicho informe se explica y detalla el criterio seguido para llegar al valor comprobado, y el porqué de su elección, las opera-

ciones y cálculos realizados y la forma en que se han hecho, la concreción a valoraciones procedentes de la ponencia de valores del municipio, la corrección de parámetros de acuerdo con el factor de referencia al mercado e incluso la explicación de la no aplicación del "coeficiente de gastos de promoción". En definitiva -concluye el Tribunal-, se llega un valor individualizado y con explicación de cómo se ha llegado a ese valor específicamente y no a otro (**Resolución de 28 de noviembre de 2008 -nº 35/03647/06 y acumulada 35/04009/06 y 35/04010/06-**).

### **b) Impuesto sobre Donaciones (ID)**

- **Base Liquidable. Adquisiciones lucrativas "inter vivos": Reducciones por transmisión de empresas familiares. Reducción del 95 por 100. Necesidad de que el transmitente hubiera de estar realizando funciones directivas en el preciso momento de la transmisión: Condición no exigida por la normativa aplicable. Artículo 20.6 b) Ley 29/1987, de 18 de diciembre.** Comparte el Tribunal el criterio del reclamante de entender que la condición exigible en la letra b) del artículo 20.6 de la Ley reguladora del Impuesto -para aplicar la reducción en la base imponible del 95 por 100 del valor de adquisición contemplada en el mismo-, consistente en "*que si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión*", es clara al señalar el carácter de potencial y no de tiempo presente del térmi-

no verbal empleado. Señala el Tribunal que los términos del precepto tienen carácter de hipótesis y que en consecuencia operan únicamente para el caso de que se diera la condición allí expresada, esto es el caso de que el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, y no en otro caso. **(Resolución de 29 de septiembre de 2008 -nº 35/02386/07 y acumulada 35/02387/07-).**

### III. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

#### 1) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

- **Devoluciones a personas no establecidas en las Islas Canarias. Empresa que desarrolla la actividad de arrendamiento de maquinaria por plazo superior a un año. Procedencia. Artículos 48 y 17 ley 20/1991, de 7 de junio.** La cuestión fundamental a dilucidar por el Tribunal estriba en determinar si determinada empresa que desarrolla la actividad de arrendamientos de maquinaria por plazo superior a un año tiene o no derecho -como entidad no establecida en las islas Canarias- a la devolución de las cuotas soportadas en concepto de IGIC, en el ámbito territorial de aplicación de dicho Impuesto.

El Tribunal no comparte el criterio de la Administración de considerar como "establecida" en el Archipiélago a los efectos del IGIC, a la referida entidad, por superar los referidos contratos de alquiler de maquinaria el límite temporal de un año, sino que corrobora en su resolución el criterio sustentado por el reclamante en el sentido de que,

tratándose de una actividad consistente en el alquiler de maquinaria no conceptuada como elemento de transporte, la Ley del IGIC no fija límite temporal alguno. Según afirma el Tribunal, el artículo 17.1.2º de la Ley 20/1991, tras considerar establecimiento permanente a "cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales", relaciona aquellos lugares que merecen tal consideración. Y la única referencia temporal que podemos encontrar en dicha relación, aparece en la letra c): "*Las obras de construcción, instalación o montaje efectuadas por el sujeto pasivo y cuya duración exceda de doce meses*".

Por lo tanto, concluye el Tribunal, si partimos de la base de que la actividad que desarrolla dicha entidad en las Islas Canarias es la de alquiler de maquinaria -distinta por tanto de las obras de construcción, instalación o montaje-, es evidente que el hecho de que la duración de los contratos de arrendamiento alcance los 60 meses no es, en principio, obstáculo para que pierda su condición de entidad no establecida en las islas Canarias, y, consecuentemente, dado que es el único reparo que se ha puesto a su solicitud, puede beneficiarse de la devolución de las cuotas de IGIC prevista en el artículo 48 de la Ley 20/1991, sin perjuicio del eventual ejercicio de las facultades de comprobación correspondientes a la Administración Tributaria **(Resolución de 17 de noviembre de 2008 -nº 35/00343/07-).**

- **Deducciones. Ejercicio del derecho a la deducción cuando media reque-**

**rimiento de la Administración o actuación inspectora. Requisitos. Artículo 33.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.** El TEAR, partiendo en su resolución de la limitación que el artículo 33.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, establece a la deducibilidad de las cuotas soportadas, en los casos en que hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora -"únicamente serán deducibles las que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registro establecidos reglamentariamente para este Impuesto"-, confirma el criterio de la Administración de que la información que proporciona el Mayor de la cuenta 4720000001 "Hacienda Pública IGIC soportado", no contiene los datos que la normativa del Impuesto exige y, por ello, no puede atribuirse a dicho Mayor los mismos efectos para la deducibilidad de las cuotas que tiene el Libro Registro de facturas recibidas.

Además entiende el TEARC que el hecho de que dicho Libro fuera aportado como prueba junto con el escrito de alegaciones a la reclamación que se reseña, no supone desvirtuar, en modo alguno, lo que afirma la Administración, puesto que la vía económico-administrativa no se configura como una segunda vía de gestión, sino que, por el contrario, su objeto lo constituye la revisión de los actos dictados por la Administración tributaria (**Resolución de 28 de noviembre de 2008 -nº 35/01104/07 y acumuladas 35/01105/07, 35/01106/07 y 35/01107/07-**).

**- Sujeción. La modificación o cambio de la condición de un bien demanial a la de bien patrimonial, no se**

**considera primera entrega a efectos de una posterior transmisión con respecto al IGIC. Artículos 6 y 10.1.22) Ley 20/1991, de 7 de junio.** El Tribunal no comparte el criterio de la Administración de considerar sujeta y exenta de IGIC - como una segunda transmisión-, la adjudicación en pública subasta de una finca -cuya condición fue previamente modificada de demanial a patrimonial-, sino que corrobora en su resolución el criterio sustentado por la reclamante en el sentido de que la calificación jurídica del bien sea demanial o patrimonial no conlleva distinta titularidad. En atención a lo expuesto considera el TEAR que la modificación en la calificación del régimen jurídico de un bien de titularidad pública no es una primera entrega a efectos de IGIC, por lo que su posterior transmisión sería efectivamente la primera entrega del bien dando lugar dicha operación a su sujeción al IGIC. (R. de 29/09/2008 -nº 35/01605/2007 y acumuladas 35/01606/2007 a 35/01608/2007-).

**- Procedimientos especiales de revisión. Devolución de Ingresos Indevidos. Solicitud de rectificación de autoliquidación que ha dado lugar a un ingreso indebido. Artículos 221.4 y 120.3 LGT-2003.** (R. de 05/09/2008 -nº 35/02234/07). Véase el criterio el Tribunal ya analizado en el apartado de "procedimientos especiales de revisión", y al que nos remitimos íntegramente.

**- Tipo Impositivo. Importación de equipamiento comercial destinado a la exposición y almacenamiento de mercancías -para supermercado-. Aplica-**

**ción del tipo general del Impuesto -5%-**

. La cuestión a dilucidar en la resolución que se reseña estriba en determinar -en lo que aquí interesa- el tipo de gravamen de IGIC que procede aplicar a las importaciones de equipamiento comercial destinado a la exposición y almacenamiento de mercancías -para supermercado-: si al tipo general (5%) del Impuesto como sostiene la Administración de Tributos a la Importación de la Comunidad Autónoma, o el tipo reducido del 2%, como sostiene el reclamante. El TEARC corrobora en su resolución el criterio sustentado por la Administración de Tributos a la Importación de la Comunidad Autónoma en el sentido de considerar que tales mercancías en modo alguno responden a la naturaleza de las descritas en el Anexo I.1.1.º de la Ley 20/1991, de 7 de junio -artículos derivados de la producción y primera transformación de metales, consecuentes con una actividad económica comprendida en la agrupación 22 de las Tarifas del IAE-, como sujetas al tipo reducido 2% del IGIC, y que en consecuencia procede aplicar a las mismas el tipo general (5%) del Impuesto.

Llega a dicha conclusión el Tribunal ponderando -por un lado-, la actividad económica desarrollada por la entidad reclamante -consistente en la de "comercio al por mayor de aparatos electrodomésticos" (epígrafe 6153 IAE)-, y por otro, la descripción materializada en las facturas y conocimientos de embarque adjuntos a los DUAS - Documento Único Aduanero, que ampararon la importación de dichas mercancías, y que llevan a su calificación como partes y piezas de muebles de metal que presentan las características de muebles acabados y que,

aunque se puedan importar aisladamente, constituyen una unidad funcional cuyo destino último sería, en su caso, su instalación, previo montaje, en un establecimiento comercial (*Resolución de 19 de diciembre de 2008 -nº 38/317/08 y acumulada 38/318/08-*).

## **2) Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM)**

**- Infracciones y Sanciones Tributarias. Inadecuada clasificación arancelaria de la mercancía importada. Incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones. Artículo 192.1 LGT-2003. Ausencia de culpabilidad. Sanción improcedente.** Coincidiendo con la reclamante, el referido Tribunal considera en su resolución que no concurre el mínimo de culpabilidad requerido para que una conducta constitutiva de infracción tributaria pueda ser imputable a su autor, y por ende, sancionable.

El Tribunal llega a dicha conclusión al considerar que la reclamante no hurtó al conocimiento de la Administración los datos que sirvieron de base al objeto de la controversia planteada, esto es, declaró con ocasión de la importación cuestionada la totalidad de los elementos cualitativos y cuantitativos integrantes del hecho imponible controvertido, limitándose -a su juicio- la discrepancia a un problema de "calificación jurídica", a una disparidad de criterios que debe entenderse basada en una inter-

pretación razonable de la norma en torno a cuál sea la adecuada clasificación arancelaria de la mercancía. **(Resolución de 15 de diciembre de 2008 -nº 38/322/08 y 38/31608-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).**

**- Tipo Impositivo. Equipamiento comercial destinado a la exposición y almacenamiento de mercancías. Aplicación del tipo impositivo del 15%. Anexo IV Ley 20/1991, de 7 de junio.**

La cuestión a dilucidar en la resolución que se reseña estriba en determinar -en lo que aquí interesa-, el tipo de gravamen de AIEM que procede aplicar a las importaciones de equipamiento comercial destinado a la exposición y almacenamiento de mercancías -para supermercado-: si al tipo impositivo del 15% como sostiene la Administración de Tributos a la Importación de la Comunidad Autónoma, o al tipo del 5%, como sostiene el reclamante.

El TEARC corrobora en su resolución el criterio sustentado por la Administración de Tributos a la Importación de la Comunidad Autónoma en el sentido de considerar que tales mercancías, se encuentran sujetas en concepto de AIEM -según se deduce del Anexo IV de la Ley 20/1991, de 7 de junio- al tipo impositivo del 15%. Afirma el Tribunal en su resolución, que según se deduce de la descripción materializada en las facturas y conocimientos de embarque adjuntos a los DUAS -Documento Único Aduanero- que ampararon su importación, las mercancías controvertidas consisten en partes y piezas de muebles de metal que

presentan las características de muebles acabados y que, aunque se puedan importar aisladamente, constituyen una unidad funcional cuyo destino último sería, en su caso, su instalación, previo montaje, en un establecimiento comercial, debiéndose clasificar arancelariamente en la Posición Estadística 9403.20.99.00 ("Los demás muebles y sus partes. Los demás (Estanterías metálicas"), y ello con independencia de que los distintos elementos importados aisladamente, requieran para constituir una "universitas" de operaciones de montaje o adaptación dirigidas a responder a las concretas necesidades de equipamiento comercial propias de su destinatario final. **(Resolución de 19 de diciembre de 2008 -nº 38/317/08 y acumulada 38/318/08).**

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

**- Adquisición de una vivienda -destinada a la actividad de arrendamiento-, sin que se acredite por el adquirente el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 25 de la Ley 19/1994 en relación con el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, para que el arrendamiento de inmuebles se considere ejercido como actividad económica, esto es, el disponer de un local exclusivamente destinado a la gestión del alquiler y la utilización de**

**un empleado con contrato laboral a jornada completa-: tales requisitos deben cumplirse al tiempo de la adquisición del inmueble y desde luego al tiempo del arrendamiento del mismo.**

En esta ocasión el Tribunal analiza y comparte el criterio de la Administración en el sentido de que para poder disfrutar de la exención prevista en el reiterado artículo 25 en la adquisición de bienes inmuebles destinados a su alquiler, debe acreditarse por la adquirente el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 25 de la Ley 19/1994 en relación con el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, esto es, el disponer de un local exclusivamente destinado a la gestión del alquiler y la utilización de un empleado con contrato laboral a jornada completa para la misma. Estos requisitos, afirma el Tribunal, son, por decirlo de algún modo, la infraestructura mínima que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exige para que el arrendamiento de inmuebles se considere ejercido como actividad económica, tributando las rentas que genere como rendimientos de tal actividad. Sin ese mínimo de medios materiales y humanos las rentas que puedan derivarse del arrendamiento de inmuebles tributarán como rendimientos del capital inmobiliario. Y, como no puede ser de otra manera tales requisitos -puntualiza el TEARC-, deben cumplirse siempre, en todo momento, para que el arrendamiento de inmuebles sea calificado como actividad económica, es decir, al tiempo de la adquisición del inmueble y desde luego al tiempo del arrendamiento del mismo (**Resolución de 19 de diciembre de 2008 -nº 38/01080/2006-, Sala**

**Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).**

- **Inexigibilidad -al menos hasta el 31/12/2006, cuando entró en vigor el RDL 12/2006, de 29 de diciembre-, del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo previsto en el artículo 27 de la LGT-2003, como consecuencia de la presentación de una declaración-liquidación ocasional (Modelo 412 IGIC), cuyo objeto es regularizar voluntariamente una situación tributaria por incumplimiento de los requisitos establecidos en el reiterado artículo 25.** Es enjuiciada por la misma Sala en la resolución que se reseña, la posibilidad de que la Administración pueda exigir el referido recargo, y llega a la conclusión de que, al menos hasta el día 31 de diciembre de 2006 -cuando entró en vigor el Real Decreto Ley 12/2006, que reconducía al incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la exención a las consecuencias previstas, con carácter general, en la LGT-2003-, de ninguna manera serían exigibles los recargos previstos en el artículo 27 de la LGT-2003.

El Tribunal llega a dicha conclusión basándose en que la única obligación tributaria accesoria establecida en el artículo 25.4 de la Ley 19/1994, en la fecha de devengo de la operación -24 de abril de 2006-, para los supuestos de incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de la exención es, ciertamente, la exigencia de intereses de demora. Afirma el Tribunal que si el legislador hubiera querido exigir

otras obligaciones tributarias accesorias como el recargo por presentación extemporánea, lo hubiera establecido expresamente

**(Resolución de 19 de diciembre de 2008 -nº 38/52/08- Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).**

**RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-  
ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS Y DEL TRIBUNAL  
ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL RELATIVAS A LOS  
BENEFICIOS FISCALES DEL REF QUE AFECTAN AL IMPUESTO  
SOBRE SOCIEDADES Y AL IRPF  
(De julio a noviembre de 2008)**

**MARGARITA PÉREZ SANTANA**

Inspectora de Hacienda del Estado

**I. TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINIS-  
TRATIVO CENTRAL**

**A) RESERVA PARA INVERSIONES EN  
CANARIAS**

**Límites cuantitativos. Dotación máxima de la RIC en los casos de regularización por falta de materialización de la RIC dotada en ejercicios anteriores al ejercicio en curso.**

El Tribunal Económico Administrativo Central en **Resolución de 24/07/2008** dictada en el **recurso de alzada extraordinario para unificación de criterio con nº 00/3826/2007** interpuesto por el Director General de Tributos contra resolución estimatoria del TEAR de Canarias ha abordado por primera vez una cuestión sobre la que hasta ahora no se había pronunciado, como es la consideración que debe tener la regularización de la RIC por falta de materialización en el cálculo de la dotación máxima del ejercicio en que se regulariza.

Ya en el número 7 de la revista Hacienda Canaria, en esta misma sección hicimos referencia al criterio sostenido en resolución de 24/09/2003 con nº 35/2298/2001 por el TEAR de Canarias, contrario al de la Agencia Tributaria, y que entendía que tal regularización de la RIC por falta de materialización no debía de tener la consideración de diferencia permanente positiva en la fórmula matemática por la que se calcula la RIC máxima del ejercicio en curso en el que se produce tal regularización.

Dicho criterio ha venido siendo sostenido de forma unánime por todas las resoluciones del TEAR de Canarias que se han pronunciado sobre la cuestión, entre otros, fallos de reclamaciones con nº 35/2546/2005, 35/2143/2006 y más recientemente 35/02907/2007 de 29 de septiembre de 2008, ésta última recurrida en la actualidad en alzada por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria.

Pues bien la cuestión, que no está exenta de dudas, dada su complejidad téc-

nica, es la de si cuando una entidad que se ha acogido en un ejercicio determinado al beneficio fiscal de la RIC, y debe regularizarlo por haber incumplido el requisito de la materialización una vez transcurrido el plazo para ello, si esa integración que ha de producirse en la base imponible del ejercicio en que se produzca el incumplimiento según dispone el art. 27 en su apartado 8, ha de suponer un mayor gasto por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se regulariza y que, por tanto, debe afectar al cálculo de la RIC máxima en dicho ejercicio. La Agencia Tributaria ha venido entendiendo siempre que así es, mientras que, como hemos dicho el TEAR de Canarias siempre ha entendido que no.

El Tribunal Central se pronuncia ahora por primera vez sobre el tema en un **recurso de alzada extraordinario para unificación de criterio** interpuesto por el Director General de Tributos, siendo por tanto el criterio sentado por el mismo de **carácter vinculante para los Tribunales Económico-Administrativos y para el resto de la Administración Tributaria** en virtud del artículo 242.4 de la ley 58/2003 General Tributaria.

El fundamento de derecho quinto de la resolución del TEAC expone lo siguiente:

*"La cuestión que se plantea en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es determinar qué naturaleza contable tiene, a estos efectos, el reintegro o regularización voluntaria de la RIC por falta de materialización.*

*A juicio del Tribunal Regional de ..., dicha regularización no es ni un diferencia permanente puesto que no tiene su origen en el ejercicio del reintegro sino en uno anterior, ni una diferencia temporal ya que no obedece a diferentes criterios de imputación temporal utilizados en el ámbito contable y fiscal; a su juicio, se trata simplemente de un gasto por impuesto sobre sociedades que se devengó en un ejercicio anterior y que es objeto de contabilización a posteriori, es decir un gasto de ejercicios anteriores.*

*El Director General de Tributos por su parte discrepa de dicha calificación. Comparte que el ajuste de signo positivo consecuencia de la regularización en ningún caso podrá tener la consideración de reversión de la diferencia negativa practicada con motivo de la dotación, puesto que dicha diferencia no tuvo carácter temporal y, por tanto, no fue ni es susceptible de reversión en ejercicios futuros. Tampoco debe considerarse como la reversión de la diferencia permanente inicialmente practicada, puesto que, por definición, las diferencias permanentes nunca revierten. No obstante, la considera como la anulación de un ajuste inicialmente practicado, anulación que se produce como consecuencia del incumplimiento por parte del sujeto pasivo de la exigencia de reinversión en el plazo legalmente establecido. Dicha anulación no implica, a su juicio, alterar la naturaleza del ajuste extracontable inicialmente practicado, sino simplemente dejar sin efecto el mismo, computando una diferencia permanente de signo contrario, esto es, positiva.*

Resolviendo la cuestión jurídica planteada, este Tribunal Central comparte los razonamientos expuestos por el Director General de Tributos. En ningún caso, el incumplimiento de la Reserva para Inversiones en Canarias dotada en 1996 tiene naturaleza en 2000 de gasto contable (por impuesto sobre sociedades de ejercicios anteriores). Si así fuera, dicho gasto no sería fiscalmente deducible, de acuerdo con el artículo 14.1.b) de la LIS, y si se hubiese contabilizado como tal, no bastaría, fiscalmente, con hacer un ajuste positivo, ya que con ello se eliminaría el gasto, pero no se habría integrado en la Base Imponible. Es decir, si se incluyó en el Resultado contable, habría que eliminarlo del mismo, y además integrarlo en la Base Imponible, tal y como declaró este Tribunal Central en Resolución de 13-7-2006 (R.G. 3355/2003).

**En definitiva, este Tribunal Central debe declarar que el reintegro o regularización voluntaria en un ejercicio de la RIC por falta de materialización constituye una diferencia permanente positiva. En consecuencia, se debe tener en cuenta e incluir dicha variable en el sistema de dos ecuaciones con dos incógnitas expuesto, a efectos de calcular el importe máximo de la RIC a dotar en el año en curso. Especificando la nueva magnitud en la ecuación, obtenemos la siguiente versión completa y desarrollada del sistema de ecuaciones:**

$$RIC = 0,9 (RCAIS - IS - RCNR - RL)$$

$$IS = T (RCAIS +/- DP - RIC + Reintegro RIC) - B - D$$

En consecuencia, al considerar el reintegro por falta de materialización como una diferencia permanente más (positiva), el gasto por Impuesto sobre Sociedades aumenta, con lo que el beneficio contable disminuye, y al ser éste la base de cálculo de la RIC, la dotación a la RIC igualmente disminuye.

Finalmente, entendemos que ello no supone ni una vulneración del artículo 27.2 de la Ley 19/1994, ni tampoco una infracción del principio de estanqueidad de los periodos impositivos. El artículo 27.2 de la Ley 19/1994 únicamente alude a la primera de las ecuaciones reproducidas, la cual no se ve afectada por la inclusión de la nueva variable. Por otra parte, el principio de estanqueidad de los periodos impositivos no puede contemplarse como un principio absoluto, que impida que los beneficios fiscales aplicados en ejercicios anteriores desplieguen efecto alguno en los posteriores”.

#### **Rentas que dan derecho a dotar la RIC y rentas excluidas**

La imposibilidad de que aquellos resultados que obtenga una empresa que no provengan del ejercicio de una actividad económica sean aptos para la dotación de la RIC ha sido mantenido reiteradamente tanto por el TEAR y TEAC como por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

El mismo criterio se reitera en la **resolución del TEAC de 24/07/2008 con R.G. 2866/07**, si bien la incluimos en el presente resumen puesto que tiene la novedad de

que la Inspección **distinguió entre la actividad propia de la entidad, y la que le corresponde por su participación al 50% en una UTE** de la que formaba parte, deslinda que la reclamante consideró, según expone el TEAC en su resolución, erróneo y artificioso.

El TEAC confirma el citado deslinda toda vez que la propia contabilidad de la entidad en el ejercicio en cuestión permite identificar con toda claridad cada uno de los resultados obtenidos, el beneficio individual y el resultado derivado de la UTE.

Dado que los resultados derivados de la UTE son negativos, el TEAC analiza si los beneficios obtenidos por la propia actividad de la entidad proceden de la realización de una verdadera actividad económica o no. Dichos beneficios proceden de la venta de un terreno y de la obtención de unos ingresos financieros, de tal manera que siendo la venta del terreno una operación aislada y careciendo la entidad de personal propio, local de gestión independiente y de inmovilizado propio, se concluye que tales rendimientos proceden de la mera titularidad de bienes y no del ejercicio de una explotación económica, por lo que no son aptos para acogerse a la RIC.

Tal y como se expuso en los números 8 y 23 de la revista Hacienda Canaria, en esta misma sección, el TEAR de Canarias desde la Resolución de 24/09/2003 (35/2230/01), ha venido entendiendo que son los miembros de la UTE quienes debían dotar la RIC en la contabilidad que necesariamente han de integrar en la suya propia, por todas las

operaciones que realicen a través de la UTE. Sin embargo, de la resolución del TEAC que acabamos de analizar se concluye que no necesariamente el hecho de que una entidad participe en una UTE y pueda dotar RIC por los beneficios que procedan de la misma, supone que toda su actividad deba ser calificada como procedente de una explotación económica, sino que habrá que analizar los requisitos de cada una de ellas por separado, pudiendo ser apto para acogerse a la RIC el beneficio obtenido por la UTE e imputado a cada uno de sus miembros, en la medida que proceda de una explotación económica, y no serlo el beneficio obtenido por la propia entidad con sus medios propios y con independencia de su pertenencia a la UTE.

### **Arrendamiento de inmuebles como actividad económica**

En el nº 23 de la revista, incluimos en esta misma sección el cambio de criterio operado en el TEAR de Canarias sobre si la existencia de los requisitos establecidos en el artículo 25.2 LIRPF para que la actividad de arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de económica, ha de ser considerada una presunción iuris tantum, que admita prueba en contrario, o si ha de ser considerada una presunción iuris et de iure que no admite prueba en contrario.

Así decíamos que en las resoluciones emitidas por el TEAR de Canarias con posterioridad a la Resolución del TEAC de 8 de noviembre de 2007 (RG 1180-06), ha venido entendiendo y en seguimiento del criterio en ella sustentada, que los requisitos del

25.2 LIRPF constituyen un "**criterio calificador de naturaleza objetiva**".

Sin embargo, hemos de hacer referencia a una nueva **resolución del Tribunal Central de fecha 09/10/2008 (RG 1376/07)** que profundiza y matiza más lo relativo a dicha polémica reconociendo de antemano que no es cuestión pacífica.

En primer lugar, en sus fundamentos de derecho sexto y séptimo afirma que, para evitar discusiones en torno a lo que debe entenderse por "ordenación por cuenta propia" y al objeto de calificar la actividad de arrendamiento de inmuebles como empresarial, la ley la objetiviza y establece en el art. 40.Dos de la ley 18/1991 de IRPF (ó art. 25.2 de la ley 40/98), los dos requisitos de empleado a jornada completa y local exclusivamente dedicado, denominados como organización o infraestructura mínima. Ahora bien, al respecto realiza las siguientes matizaciones:

- Que **dicha objetivización tan sólo opera en el caso de arrendamiento de inmuebles**, ya sean viviendas o locales comerciales, **pero**, por el contrario, cuando además del local se arrienda el **negocio o industria** en él establecido, opera con toda amplitud la definición del **apartado uno del citado artículo 40**, habiéndose de acreditar la existencia de una ordenación por cuenta propia, con la consiguiente asunción de riesgos, de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios.

- Sobre el carácter de la presunción establecida en el 40.Dos de la ley 18/1991 afirma literalmente: "*Si bien no es cuestión pacífica, es criterio reiterado de este Tribunal, como también apuntó la Inspección de los Tributos, que la concurrencia de dichos requisitos no implica una presunción "iuris et de iure", sino una presunción "iuris tantum" del ejercicio de la referida actividad; así, por ejemplo, si no se da una carga de trabajo necesaria y suficiente para disponer de dichos elementos (local y trabajador), su concurrencia puede calificarse de innecesaria para la obtención de los ingresos*". No obstante, entiende que en el caso analizado (arrendamiento de 73 apartamentos, locales comerciales y garajes), la Inspección de los Tributos no ha obtenido pruebas suficientes para poder afirmar que tanto el local como la persona empleada constituían meros instrumentos dirigidos a crear la apariencia de una organización mínima al servicio de una actividad económica. Y sigue afirmando que la prueba de que no existe carga de trabajo necesaria y suficiente para disponer de empleado y local, "*salvo en supuestos extremos como podría ser el arrendamiento de un único inmueble, requiere realizar una labor valorativa con la consiguiente subjetividad que trae consigo, subjetividad de la que precisamente pretende huir el legislador, al establecer la presunción del 40.2 pero que en este caso no ha sido pro-*

*bada de manera clara e inequívoca por la Inspección de los Tributos”.*

Sobre la misma cuestión se pronuncia asimismo el **TEAC en resolución de 25/09/2008 (RG 2863/07)**, si bien en este caso, de manera congruente con lo que acabamos de exponer, entiende que la actividad consistente en alquilar dos viviendas y dos garajes anexos no merece el calificativo de económica, ya que **a pesar de que la entidad en cuestión tiene una organización empresarial, la misma es dedicada a la promoción y construcción, pero no a la actividad de arrendamiento**. Así se afirma literalmente por el TEAC que *“en el presente caso no se acredita por el interesado ni la existencia de local exclusivo destinado a llevar la gestión de arrendamiento ni la existencia de persona empleada con contrato laboral y a jornada completa dedicada a la gestión de dicho arrendamiento”...“pese a estar recogido en su objeto social la actividad de arrendamiento, el alquiler aislado de un inmueble no constituye el ejercicio de una explotación económica, sino la obtención de un rendimiento inmobiliario. Tal criterio se ve avalado por la marginalidad de esta función en la empresa derivada de la cifra de negocios consignada en la misma.”...“Se trata de una actividad esporádica que no implica la existencia de una explotación económica con una infraestructura básica, sin que el sujeto pasivo haya acreditado la existencia de la misma. Es cierto que tal organización empresarial existe en la recurrente, pero existe para el desarrollo de la actividad que le es propia, la promoción y construcción, pero no para que el*

*arrendamiento que realiza sea calificable como de actividad económica.”*

En definitiva, según mi opinión, de los fallos analizados se pueden desprender las siguientes conclusiones sobre el cumplimiento de los requisitos del 25.2 LIRPF:

1. En principio, para la actividad de arrendamiento de inmuebles (que no de arrendamiento de negocio) la ley exige que se cuente como mínimo con los requisitos de empleado y local con dedicación exclusiva, requisitos éstos que han de ser considerados como **estructura mínima necesaria**, o lo que es lo mismo: **si se carece de ellos no podrá calificarse la actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica** sino como generadora de rendimientos de capital inmobiliario.
2. Si se cuenta con los requisitos mínimos de empleado y local, aún así podrá ser negado el carácter empresarial de dicha actividad cuando se pruebe que los mismos constituyen **meros instrumentos dirigidos a crear la apariencia de una organización mínima**, pero que en realidad son innecesarios para la obtención de los ingresos, o bien que **no se dedican a la actividad de arrendamiento** sino a otra de las desarrolladas por la empresa. Esta prueba requiere realizar una labor valorativa y en muchos casos subjetiva, tal y como afirma literalmente

el TEAC, "salvo supuestos extremos como podría ser el arrendamiento de un único inmueble", en cuyo caso parece claro que aún teniendo tales requisitos de empleado y local no serían necesarios.

### Requisitos formales. Fusiones

**Resolución de 11 de septiembre de 2008, nº 00/754/2006.** Aborda principalmente dos cuestiones de carácter formal relativas a los requisitos de la RIC en el caso de fusión:

A). Dotación a la RIC realizada por la sociedad absorbida en el último periodo de su existencia:

La Administración tributaria niega la posibilidad de trasladar el ajuste extracontable negativo que figura en la autoliquidación presentada por la entidad absorbida en concepto de RIC por los beneficios obtenidos por ésta entre 1 de enero y 31 de julio del año de la fusión, porque la entidad absorbida carece de personalidad jurídica desde 1 de agosto, fecha de la fusión, por lo que la Inspección entendió que la Junta General que debería haber acordado la dotación no pudo hacerlo porque la entidad se extinguió el 1 de agosto.

Según se expone en el fallo que examinamos, es criterio del TEAC y de la Audiencia Nacional, que las operaciones realizadas por la absorbida desde la fecha en que se ha acordado la retroacción contable, fiscalmente se imputan a la absorbida, que mantiene su personalidad jurídica hasta la

fecha de inscripción de la escritura de fusión.

Por lo tanto, por lo que respecta a la sociedad absorbida, se debieron aprobar las cuentas y presentar la declaración por el periodo que mediaba entre el 01-01-1997 y la fecha de extinción de su personalidad (31-07-1997) y, a juicio de este Tribunal, **nada impedía que en un caso de fusión impropia como la que nos ocupa la Junta General (compuesta por los socios de la absorbente) aprobase las cuentas de la absorbida y decidiera dotar la RIC con cargo a los beneficios de esta última subrogándose la absorbente en la posición de la absorbida a los efectos de cumplir los requisitos legalmente establecidos para disfrutar de dicho beneficio fiscal** tal y como dispone el artículo 104.1 LIS según el cual *"Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 97 determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente. La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente"*.

B). Requisitos contables necesarios para que la absorbente asuma los derechos y obligaciones derivados de la RIC dotada por las entidades absorbidas.

Por lo que respecta al requisito de mantenimiento de la Reserva (RIC) en el Balance en casos de fusiones impropias como la que nos ocupa, **lo que se integra**

**en el Balance de la sociedad absorbente** (con cargo a la amortización de las acciones de la absorbida que tiene la absorbente) **es el activo real y pasivo exigible de la entidad que se extingue, y no sus cuentas de capital y reservas**, por lo que **difícilmente podrá aparecer en la absorbente la cuenta de "Reserva para Inversiones en Canarias" dotada por la absorbida**. La diferencia entre el valor contable de los elementos adquiridos y el valor de adquisición de las acciones de la entidad absorbida irá a la cuenta "Reserva de Fusión" tal y como se ha pronunciado la DGT en Consulta V0058/1999 de 22-07/1999.

Dado que la cuenta de "Reserva para Inversiones en Canarias" dotada por la absorbida no va a figurar en el Balance de la absorbente se hará necesario, como imprescindible instrumento de control de las obligaciones de la sociedad absorbida asumidas por la absorbente con motivo de la absorción, esta última deberá hacer constar tales obligaciones en la Memoria, tal y como expresamente dispone el artículo 107.1.d) LIS: "*La entidad adquirente **deberá incluir en la Memoria** anual la información que seguidamente se cita (...) d) Relación de beneficios fiscales disfrutados por la entidad transmitente, respecto de los que la entidad deba asumir el cumplimiento de determinados requisitos de acuerdo con lo establecido en los apartados 1 y 2 del artículo 104 de esta Ley*".

La **referencia en la Memoria** a la que se refiere el anteriormente transcrito artículo 107.1.d) LIS no puede considerarse como un mero requisito formal sino como un **imprescindible instrumento del control**

**del cumplimiento de las obligaciones asumidas** y manifestación de la voluntad de la Junta de accionistas de reconocer los beneficios fiscales disfrutados por la sociedad absorbida y comprometerse al cumplimiento de los requisitos que, de no mediar la absorción, debería cumplir la absorbida por haber disfrutado de dichos beneficios.

Por lo tanto, en los casos de fusiones, como el que se analiza, para que haya una transmisión de los derechos y obligaciones derivados de las dotaciones a la RIC realizadas por las sociedades absorbidas, **no es necesaria la incorporación en el balance de la absorbente de las cuentas de reservas de RIC dotadas por las absorbidas, sin embargo es necesario e imprescindible que se haga mención a las mismas en la Memoria**.

## **B) RÉGIMEN ESPECIAL DE BUQUES Y EMPRESAS NAVIERAS**

El Tribunal Económico Administrativo Central en **Resolución de 24/07/2008** dictada en el **recurso de alzada extraordinario para unificación de criterio con nº 00/1384/2007** interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria contra resolución estimatoria del TEAR de Canarias, se ha pronunciado con carácter vinculante para la Administración sobre la exención en IRPF del 50% de los rendimientos del trabajo por aplicación de lo previsto en los artículos 73.2 y 75 de la Ley 19/1994.

El origen del expediente fue una solicitud de devolución de ingresos indebidos por

el IRPF, ejercicios 1998 a 2001 presentada por un tripulante del buque hospital "...” adscrito al Instituto Social de la Marina y que fue denegada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT y posteriormente estimada por Resolución del TEAR de Canarias.

Según se expone en el propio fallo del Central, la resolución del TEAR recurrida se fundamenta para estimar la pretensión del recurrente en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de fecha 12/05/2006, que se basa a su vez en otra sentencia del mismo Tribunal de 2001 y que reconocía el derecho a la exención para los tripulantes del buque "... ” adscrito al Servicio de Vigilancia Aduanera, y todo ello por el principio de unidad de doctrina, a pesar de que los razonamientos jurídicos pudieran avalar otra conclusión.

El TEAC en su fundamento de derecho quinto literalmente dice lo siguiente:

*"hay que manifestar, en primer lugar, que las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, si bien pueden ejercer una función orientadora en cuanto a criterios doctrinales, estas carecen de fuerza vinculante para los Tribunales Económico-Administrativos, por ello procede entrar a conocer respecto del asunto objeto del presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.*

*Que tal y como expone el Director recurrente, de la normativa transcrita, y del criterio del propio Tribunal Regional en Resolución de ... de 2004, como de la*

*Dirección General de Tributos en diversas consultas vinculantes, **el beneficio regulado en el artículo 75 de la Ley 19/1994 no es aplicable a buques de titularidad pública ya que éstos no son inscribibles en el Registro Especial de Buques y Empresas navieras. Además y, sólo por excepción, puede admitirse su aplicación a buques adscritos a los servicios regulares entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional, como dispone el artículo 73.2,** "en tanto éstos no puedan inscribirse en el Registro Especial". Que el buque de titularidad pública objeto de la presente reclamación no está adscrito al servicio regular entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional. Según la normativa sectorial (Ley 48/2003 de Puertos del Estado), el concepto de servicio regular únicamente se puede definir con relación a un contrato de transporte marítimo, ya sea de pasajeros o de mercancías, característica que no concurre en el buque "...”, por lo que procede estimar el presente recurso, unificando el criterio solicitado por el Director recurrente.*

Por lo expuesto, el TEAC acuerda estimar el recurso y **declara que, "en unificación de criterio, el beneficio fiscal regulado en los artículos 73.2 y 75 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias no es aplicable a los tripulantes de embarcaciones de titularidad pública ya que éstas no son inscribibles en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, ni están adscritas a los servicios regulares de navegación**

**entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional."**

## **II. TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS**

### **A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS**

#### **Rentas que dan derecho a dotar la RIC y rentas excluidas. Arrendamiento de inmuebles a vinculados**

En el número 23 de la revista, en esta misma sección, incluimos dos resoluciones del TEAR de Canarias, de 29 de febrero y 31 de marzo de 2008 respectivamente, que abordaban de forma contradictoria entre sí la posibilidad de que los ingresos procedentes de arrendamientos a entidades o personas vinculadas pudieran ser aptos para acogerse al beneficio de la Reserva para Inversiones en Canarias.

Así mientras la resolución de 29 de febrero de 2008 con nº 35/03434/2006 entendía que *de la expresión "podrán disfrutar del régimen de la RIC" que se contiene en el apartado 5 del artículo 27 puede también razonablemente pensarse que el precepto afecta no sólo a la materialización y entrada en funcionamiento de la inversión, sino también a la dotación de la RIC* y que por tanto los beneficios provenientes del arrendamiento de inmuebles, al existir vinculación con el arrendatario, no eran aptos para acogerse a la RIC, la resolución de 31 de marzo de 2008 con nº 35/03917/2006, interpretaba lo contrario concluyendo que *"no existiendo en el apartado 5, ningún otro*

*texto más que el transcrito, que se refiere únicamente al requisito de mantenimiento de la inversión, sin más, procede, en consecuencia, estimar las pretensiones de la entidad en este punto".* Esto es, entendía que la limitación establecida en el 27.5 referida al arrendamiento entre vinculados únicamente operaba en el aspecto de la materialización de la RIC pero no en el de la dotación o beneficios aptos para acogerse a ella.

Pues bien, en **resolución de 29 de septiembre de 2008 (nº 35/03687/2007 y acumulada 35/03688/2007)** el TEAR confirma el criterio sostenido en la primera de las resoluciones comentadas anteriormente, esto es, la de 29 de febrero de 2008, en el sentido de interpretar que la limitación establecida en el apartado 5 del artículo 27 de la ley 19/1994 con respecto al arrendamiento a entidades o personas vinculadas no sólo afecta a la materialización de la RIC sino también a la dotación de la misma, **concluyendo por tanto, que los ingresos que procedan de arrendamiento a vinculados, no son aptos para acogerse al citado beneficio fiscal.**

Así se afirma literalmente en su fundamento de derecho cuarto lo siguiente:

*"En cualquier caso la existencia de vinculación en los términos del artículo 16.2 i) de la Ley 43/1995 entre las mercantiles C. SL y P. T. SL, determinaría con arreglo al apartado cinco del artículo 27 de la Ley 19/1994, la inaplicabilidad del incentivo fiscal a los ingresos concertados en contratos de arrendamiento de 1 de enero de 1999 y*

de 1 de enero de 2003, ya que **el último párrafo del apartado cinco del artículo 27 de la Ley 19/1994 cataloga como incompatibles los ingresos generados en arrendamientos en virtud de operaciones vinculadas y el "régimen de la Reserva para Inversiones", incompatibilidad que ha de extenderse a la dotación**, ya que si el incentivo fiscal pretende eximir de tributación a beneficios que en principio soportarían la carga fiscal, carecería de justificación que unos ingresos que han constituido gasto para el partícipe común de las entidades disfrutasen adicionalmente de la posibilidad de reducir la base imponible ya que se estaría disfrutando de una doble exención ( del mismo modo que si no se declarase incompatible la compensación de bases imponibles negativas con la dotación de la RIC ).

Según lo expuesto, de las tres ocasiones que conocemos de momento en las que se ha pronunciado el TEAR sobre el asunto en cuestión, en dos de ellas ha entendido que la limitación del 27.5 referida al arrendamiento entre personas o entidades vinculadas afecta tanto a la materialización como a la dotación y sólo en una de ellas mantiene que la citada limitación opera sólo en el aspecto de la materialización y no de la dotación.

#### **La RIC en los pagos fraccionados**

El TEAR de Canarias en **resoluciones con nº 35/03297/2008, 35/01247/ 2008 y 35/02929/2008 de 29 de septiembre, así como 35/44/2008, 35/3047/2008 de 31 de octubre y 35/957/2008 y**

**35/3126/2008 de 28 de noviembre**, ha entendido correcta la regularización practicada por la Unidad de Grandes Empresas de la Agencia Tributaria en relación a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades y la definitiva dotación a la RIC que hubiera realizado la entidad en cuestión. Asimismo, en los casos en los que la Administración ha entendido sancionable la conducta, el Tribunal ha confirmado la sanción impuesta.

En concreto las liquidaciones provisionales practicadas lo fueron por no haber regularizado voluntariamente los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, en los casos a los que se refiere la DA 6ª del TR 4/2004, esto es, aquéllos en los que la dotación definitiva de la RIC, se desvíe en más de 20 puntos porcentuales respecto a las previsiones iniciales.

Las alegaciones presentadas por las entidades regularizadas aducían en primer lugar que era incorrecto exigir la cuota de los pagos fraccionados, una vez presentada la declaración anual del impuesto y por tanto cumplida la obligación tributaria principal, y en segundo lugar que era improcedente exigir intereses de demora más allá de la fecha de la presentación de la declaración anual del impuesto. En cuanto a la sanción impuesta, se alegaba asimismo, interpretación razonable de la norma.

El TEAR desestima las alegaciones presentadas por las entidades recurrentes entendiendo correctas las liquidaciones practicadas con los siguientes argumentos:

- En cuanto a la exigencia de la cuota por pagos fraccionados: “La obligación de realizar pagos fraccionados con anterioridad al momento en que resulte exigible la obligación tributaria principal aparece configurada en el art. 37 de la Ley 58/2003 así como en el art. 23 del mismo texto como una obligación autónoma. En este sentido y en aplicación tanto del art. 45 como de la disposición adicional sexta del TR 4/2004 la reclamante debió proceder a la regularización del pago fraccionado previamente ingresado desde que se tuvo conocimiento de la imposibilidad de dotar el incentivo fiscal por la cuantía inicialmente prevista. **La ausencia de regularización voluntaria determinó la necesidad de que la propia Administración practicase una liquidación provisional para suplir la inactividad del obligado tributario.**...” **Las obligaciones tributarias han de cumplirse en el momento temporal oportuno.**...” “La ausencia de cumplimiento espontáneo determinó que no se ingresase en el momento apropiado determinada cuantía en la Hacienda Pública con el consiguiente perjuicio económico, que ha de ser compensado con la liquidación de los pertinentes intereses de demora sin perjuicio de las posibles responsabilidades por la comisión de posibles infracciones.” Todo ello **sin perjuicio** de que, una vez practicada la liquidación provisional por la Administración conteniendo las cuotas por los pagos fraccionados debidos, se presente **solicitud de rectificación de la autoliquidación** de la declaración anual del impuesto por parte de la entidad obligada tributaria, con solicitud de devolución de los ingresos indebidos que en su caso proceda.
- En cuanto a la fecha límite del cálculo de los intereses de demora, entiende el Tribunal que han de calcularse **hasta la fecha de práctica de la liquidación provisional** por la Administración, según establece el art. 26.5 de la ley 58/2003 y no hasta la fecha de presentación de la declaración anual, como pretenden los interesados, pues ello supondría una compensación implícita entre los intereses de demora correspondientes a las cantidades que resultaran a devolver de la declaración anual con los intereses de la deuda regularizada por la Administración, compensación esta que sería improcedente por corresponder a procedimientos distintos e independientes.
- Por último, el TEAR confirma la sancionabilidad de la conducta, dado que los términos literales de la DA 6ª del TR 4/2004 son claros y precisos, no admitiendo otra interpretación que no sea la que se deriva de su literalidad, imponiendo la obligación de regularización ante la existencia de determinada desviación entre las previsiones y lo efectivamente realizado.

# CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CANARIAS

HELMUTH MOYA MEYER

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

## I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

### A) Operaciones exentas

La condición de entidad privada de carácter social, a los efectos de considerar exenta del impuesto la prestación de los servicios previstos en el artículo 10.1.14 de la Ley 20/1991, no puede negarse por el hecho de que se constituya como sociedad mercantil. Deberá de examinarse la realidad de los servicios que presta y la estructura de su organización. De manera que si en los estatutos sociales se limita el lucro a obtener a la cantidad de una peseta, debe considerarse que se trata de una entidad sin ánimo de lucro (Tribunal Supremo, st.17.10.2008).

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

El Tribunal estima la demanda interpuesta por la Administración de la Comu-

nidad Autónoma de Canarias, contra la resolución del TEAR por la que se anuló una liquidación por el impuesto de transmisiones patrimoniales por la adquisición de un bien, operación que el contribuyente había declarado como exenta del impuesto, acogiéndose al beneficio del artículo 25 de la Ley 19/1994. El Tribunal Administrativo había considerado que correspondía a la Administración Tributaria requerir al interesado para que acreditara que el local estaba afecto a la actividad empresarial, y que de la información recabada no se deducía lo contrario. En cambio, la Sala entiende que la carga de la prueba de que concurren los requisitos para disfrutar de la exención corresponde al sujeto pasivo, según se desprende del artículo 114 LGT. Asimismo, afirma que en el expediente administrativo se practicó prueba concluyente relativa a la falta de actividad empresarial de la sociedad, de la que se deduce que el bien adquirido no fue puesto en funcionamiento como medio de explotación. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 30.9.2008).

Los beneficios contemplados en los artículos 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de

julio, son compatibles entre sí. Primero habrá de procederse a liquidar el impuesto excluyendo los rendimientos con los que se dota la Reserva para Inversiones. La bonificación del artículo 26 se realizará exclusivamente respecto de la parte de la cuota resultante que deba ser imputada a las actividades beneficiadas con el incentivo fiscal (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 23.10.08, es firme).

La declaración extemporánea del Impuesto de Sociedades no impide acogerse a los beneficios de la Reserva de Inversiones. Pero el sujeto pasivo deberá acreditar, a través de los medios de prueba admitidos en derecho, que la reserva se dotó en los balances del ejercicio correspondiente a la liquidación. En el caso que se examina se pretende acreditar este extremo aportando el acta de la junta general de accionistas, la cual no fue presentada ante el Registro Mercantil sino transcurrido mucho tiempo, con infracción de lo dispuesto en la Ley de Sociedades Anónimas. El Tribunal considera que la dotación debe entenderse efectuada en el momento de la presentación del acta ante el Registro Mercantil, y siendo la dotación posterior a la declaración del impuesto no puede tenerse en cuenta. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 6.10.2008, es firme).

El derecho al beneficio de la Reserva de Inversiones nace cuando se procede a la dotación de la reserva dentro de la contabilidad de la empresa. De ello se desprende que la dotación debe realizarse antes de presentar la autoliquidación del impuesto correspondiente (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 18.11.2008, es firme).

El Tribunal estima en parte la demanda y declara que procede aplicar los beneficios previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994 respecto de uno de los garajes adquiridos por el sujeto pasivo como bien de inversión, puesto que en relación al mismo si se entiende acreditada la puesta en funcionamiento con carácter inmediato mediante su arrendamiento. En cambio, no se acredita esta circunstancia en el arrendamiento del otro, que no se efectuó hasta un año y medio después de la adquisición, sin que se hubiera practicado prueba por la demandante atinente a las gestiones efectuadas para arrendarlo durante ese período de tiempo (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 4.12.2008, es firme).

Los ingresos extraordinarios obtenidos por la venta de terrenos no pueden tenerse en cuenta a efectos de dotar la Reserva para Inversiones en Canarias cuando no se acredita que tienen relación con la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo. Tampoco se considera correctamente materializada parte de la reserva mediante la adquisición de locales para destinarlos a arrendamiento cuando no se ha acreditado que el sujeto pasivo dispusiera de un local exclusivamente dedicado al arrendamiento y de un empleado contratado a tal fin (Audiencia Nacional, sección 7ª, st. 29.9.2008).

Para tener derecho a la bonificación de la cuota del Impuesto de Sociedades prevista en la disposición adicional 5ª de la Ley 19/1994, es necesario, entre otros requisitos, que el promedio de personas en

plantilla cada año, durante los ejercicios a los que se refiere la norma, no sea inferior a tres ni superior a veinte. Este requisito debe cumplirse año por año. Una vez determinado que la sociedad no tiene derecho a la citada bonificación, no puede acogerse la pretensión de que le sea aplicado el beneficio de la Reserva para Inversiones en Canarias. Si bien la Junta acordó, para el caso de que no fuera aplicable la bonificación prevista en la disposición adicional quinta, que las reservas voluntarias dotadas con los correspondientes beneficios se destinasen a dotar la Reserva para Inversiones en Canarias, no puede entenderse cumplido el requisito de la dotación de la reserva. La ley exige que la dotación se haga efectiva en la contabilidad del ejercicio en el que se generaron los rendimientos, y lo cierto es que en la misma- que no fue legalizada- se dotaron únicamente reservas

voluntarias (Audiencia Nacional, Sección 7ª, st. 27.10.2008).

El plazo máximo para la entrada en funcionamiento efectivo de los activos en que se materializa la RIC es con carácter general el de tres años, previsto en el artículo 27.4. No basta simplemente con la adquisición del activo de que se trate, sino - salvando supuestos de especial complejidad- comprende también la puesta en funcionamiento del producto final o actividad a la que se orientó la inversión. El Tribunal aprecia que se cumple el requisito temporal mediante la adquisición dentro de dicho plazo de participaciones de una sociedad que proyectaba la construcción de un complejo hotelero, aún cuando éste no entre en funcionamiento dentro del plazo por la complejidad intrínseca del proyecto (Audiencia Nacional, Sección 7ª, st. 17.11.2008).