

# 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) Resumen de consultas de los tributos del REF y de los tributos propios autonómicos evacuadas por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda.
- B) Resumen de consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda que afectan al Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el ámbito de la imposición directa.
- C) Resumen de Resoluciones Económico - Administrativas relativas a los tributos cuya gestión corresponde a la Administración Tributaria Canaria (ATC).
- D) Resumen de Resoluciones de los Tribunales Económico - Administrativos que afectan al Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el ámbito de la imposición directa.
- 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 Julio del 2012)**

**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**

*Clave: servicios sociales prestados por un ayuntamiento mediante gestión directa*

" (...) del examen de las copias de los distintos contratos administrativos que se adjuntan al escrito de consulta se concluye que ninguna de las sociedades mercantiles adjudicatarias de los mismos son sociedades públicas (el capital de la sociedad esté suscrito totalmente por el ente territorial), los servicios prestados no se prestan mediante gestión directa, algunos se financian mediante precio público, es decir, se incumplen varios de los requisitos mencionados con anterioridad para su consideración de órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento consultante. En consecuencia, es posible apreciar que

todos los contratos administrativos contemplados en el escrito de consulta dan lugar a entregas de bienes y prestaciones de servicio sujetas al Impuesto, quedando por resolver su posible exención.

(...)

tampoco existen indicios para permita inferir que las sociedades mercantiles adjudicatarias de los distintos contratos públicos cumplan los requisitos (...) para tener la consideración de establecimiento privado de carácter social, y evidentemente tampoco se trata de entidades de Derecho Público, por lo que, sin mayores consideraciones, es posible afirmar que no procede aplicar la exención del IGIC citada en el artículo 10.1.8º de la Ley 20/1991 en tanto en cuanto no se trata de los sujetos pasivos a que la misma se dirige.

(...) es criterio vinculante de este Centro Directivo lo siguiente:

1º Se encuentran sujetos y no exentos de IGIC los servicios de ayuda a domicilio, prestados por gestión indirecta, adjudicados por el Ayuntamiento consultante, en virtud de un contrato administrativo entre una sociedad mercantil adjudicataria y el propio Ayuntamiento consultante.

No obstante, si en el desarrollo de la ayuda a domicilio se prestan servicios de carácter médico o sanitario, es decir, que reúnan los requisitos objetivo (servicios médicos o sanitarios) y subjetivo (prestados por profesionales médicos o sanitarios), exclusivamente dichos servicios estarán exentos en virtud del artículo 10.1.3) de la Ley 20/1991.

El precio público satisfecho al Ayuntamiento por los beneficiarios del servicio se

encuentra sujeto y exento de IGIC en aplicación del artículo 10.1.31) de la Ley 20/1991.

2º Se encuentran sujetos y no exentos de IGIC los servicios de prevención, control y seguimiento del absentismo escolar en el Municipio, prestados por gestión indirecta, adjudicados por el Ayuntamiento consultante, en virtud de un contrato administrativo entre una sociedad mercantil adjudicataria y el propio Ayuntamiento consultante.

3º Se encuentra sujeto y no exento de IGIC el suministro de catering a las Escuelas infantiles.

4º Se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio de educación infantil que realiza la sociedad adjudicataria, realizado por gestión indirecta, adjudicados por el Ayuntamiento consultante, en virtud de un contrato administrativo entre una sociedad mercantil adjudicataria y el propio Ayuntamiento consultante, consistente en la gestión y explotación de los servicios de educación infantil a la primera infancia (de 4 meses a 3 años) en las Escuelas Infantiles Municipales, si bien la exención no se extiende la exención a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios que preste el sujeto pasivo.

El precio público satisfecho al Ayuntamiento por los beneficiarios del servicio se encuentra sujeto y exento de IGIC en aplicación del artículo 10.1.31) de la Ley 20/1991.

5º Se encuentran sujetos y no exentos de IGIC los Servicios de Día a Menores, prestados por gestión indirecta, adjudicados por el Ayuntamiento consultante, en virtud de un contrato administrativo entre una sociedad mercantil adjudicataria y el propio Ayuntamiento consultante.

6º Se encuentran sujetos y no exentos de IGIC las prestaciones de servicio correspondientes a la gestión de un Centro de Día, prestados por gestión indirecta, adjudicados por el Ayuntamiento consultante, en virtud de un contrato administrativo entre una sociedad mercantil adjudicataria y el propio Ayuntamiento consultante. No obstante, si en el desarrollo de la gestión del Centro de Día se prestan servicios de carácter médico o sanitario, es decir, que reúnan los requisitos objetivo (servicios médicos o sanitarios) y subjetivo (prestados por profesionales médicos o sanitarios), exclusivamente dichos servicios estarán exentos en virtud del artículo 10.1.3) de la Ley 20/1991.

De existir un precio público a satisfacer al Ayuntamiento por los beneficiarios del servicio, el mismo se encontraría sujeto y exento de IGIC en aplicación del artículo 10.1.31) de la Ley 20/1991."

(Contestación vinculante de fecha 15/03/2012)

*Clave: transmisión farmacia*

"Se encuentra no sujeta al IGIC la transmisión de una oficina de farmacia constituida por la

autorización administrativa de apertura, la totalidad de las existencias y del equipamiento comercial, con independencia de que el transmitente no entregue el local donde se ejerce la actividad o que el local sea cedido en arrendamiento al adquirente.

No obstante, si existe limitación para el cambio de ubicación no resultaría de aplicación la no sujeción a la transmisión objeto de consulta, salvo que el transmitente arriende el local al adquirente."

(Contestación vinculante de fecha 10/02/2012)

*Clave: reparaciones en garantía*

"Las cantidades que percibe un concesionario de vehículos a motor por las reparaciones que efectúa en aplicación de la garantía legal en favor del consumidor adquirente del vehículo, no suponen la existencia de una prestación de servicios en el IGIC, al constituir dichas cantidades percibidas la indemnización de los referidos gastos que satisface el fabricante del vehículo al concesionario por las ejecuciones de obra que éste último realiza.

Por analogía con lo señalado respecto a las garantías legales, en la garantía comercial sólo tendrían

carácter indemnizatorio y por tanto no estarían sujetas al IGIC, en su caso, las cantidades pactadas como tales y pagadas por quienes que se encontraran en posiciones superiores en la cadena de distribución y que tengan por objeto resarcir los gastos en los que incurriera el prestador de la garantía, sin que tengan este carácter indemnizatorio las sumas pagadas a cualquier empresario o profesional que se encuentre en una posición inferior en la cadena de distribución de la ocupada por el prestador de la garantía y que actuara en estas operaciones de reparación en nombre propio. En concreto, se encuentran sujetas al IGIC las ejecuciones de obra de reparación efectuadas por la sociedad consultante a sus clientes cubiertas por la garantía comercial del fabricante, siendo directamente el fabricante el que actúa como garante y ocupando el consultante, concesionario del mismo, una posición inferior en la cadena de distribución de los vehículos.

La sujeción al IGIC a que se refieren los párrafos anteriores exclusivamente se refiere a operaciones que, conforme a las reglas de localización de las operaciones sujetas al IGIC, se entiendan localizadas en las Islas Canarias."

(Contestación vinculante de fecha 14/02/2012)

*Clave: envío mercancías*

"No tiene la consideración de entrega de bienes el envío de mercancías que realiza un empresario desde Canarias a su establecimiento permanente en la Península, puesto que no existe transmisión del poder de disposición. Por tanto, nos encontramos ante una operación no sujeta.

Estas operaciones no sujetas no suponen que el sujeto pasivo aplique la regla de la prorrata."

(Contestación vinculante de fecha 15/03/2012)

## **B) Exenciones en operaciones interiores**

*Clave: arrendamiento por ente público territorial*

"Al ser el arrendador un ente público territorial, un Cabildo Insular y en aplicación de la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991, se encuentran sujetos y exentos de IGIC los siguientes arrendamientos de bienes inmuebles:

- I. Kiosco del Área Recreativa de XXX
- II. Kiosco del Area Recreativa de XXX

- III. Kiosco de la finca agrícola XXXX  
 IV. Explotación de las Caballerizas del Área Recreativa de XXXX

Conforme al artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991, estos arrendamientos tributan en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”

(Contestación vinculante de fecha 16/03/2012)

*Clave. Entidad técnico-jurídica*

“A) Una sociedad mercantil constituye un órgano técnico-jurídico del ente territorial titular de su capital siempre que se den estas circunstancias:

- Que el capital de la sociedad esté suscrito totalmente por el ente territorial.
- Que la toma de decisión esté controlada por el ente territorial titular del capital social.
- Que los servicios públicos los preste mediante la forma de gestión directa, conforme a lo establecido en el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

- Que el destinatario exclusivo de sus operaciones sea el propio ente territorial titular de su capital social.
- Y, por último, que su financiación sea exclusivamente a través de la correspondiente consignación en los Presupuestos Generales del ente territorial titular de su capital social.

Respecto a este criterio general, se han realizado dos precisiones:

- primera, que los servicios no sujetos son únicamente los que prestan estas sociedades municipales al propio Ayuntamiento del que dependen, ya que, como se ha dicho, en estos casos, no nos encontramos ante unas relaciones externas entre un empresario que presta un servicio y otro distinto que lo adquiere, sino ante unas relaciones internas entre dicho Ayuntamiento y la sociedad mercantil a la que se le ha encomendado la prestación de servicios propios de dicho ente local;
- y segunda, que sí están sujetas al IGIC las operaciones que realicen estas sociedades municipales que tengan la naturaleza de entregas de bienes, cualquiera que sea su destinatario, igual que todas aquellas que realicen cuyo destinatario sea un tercero y no el Ayuntamiento del que depende.

B) Las operaciones entre la sociedad mercantil y el ente público territorial titular de su capital social no cabe calificarlas de entregas de bienes o prestaciones de servicios, dado que para ello se requiere la existencia de alteridad: una persona que entregue un bien o preste un servicio y otra persona que adquiera un bien o un servicio; sin embargo, la sociedad mercantil actúa como mero órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento que está integrado en la propia estructura del ente público territorial. Por tanto, nos encontramos ante unas operaciones internas entre el ente público territorial y la sociedad que no cabe entenderse como empresariales o profesionales, ya que la sociedad mercantil es un órgano técnico-jurídico del ente público territorial. De todo ello deriva que tales operaciones se encuentran no sujetas no por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, que exige que se trate de una entrega de bien o una prestación de servicio, sino por inaplicación directa del artículo 4.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible en las operaciones interiores, por inexistencia de entrega de bien o prestación de servicio.

La cuestión a determinar es si es posible disponer de la consideración de

órgano técnico-jurídico del ente territorial titular de su capital social (con la consecuencia de que todas las operaciones internas se encuentran no sujetas al IGIC), y ostentar la condición de empresario o profesional respecto a entregas de bienes o prestaciones de servicios con personas o entidades distintas del ente territorial titular de su capital social (con lo que, por tanto, dichas operaciones se encontrarían sujetas al IGIC, de considerarse realizadas en Canarias) sin que ello suponga la pérdida de la consideración de órgano técnico-jurídico. En definitiva, si es posible la dualidad órgano técnico-jurídico/empresario o profesional.

La respuesta es negativa. En efecto, dentro de los requisitos que se han expuesto para la consideración de una sociedad mercantil como órgano técnico-jurídico, es decir, como una unidad u órgano interno del ente público territorial titular de su capital social, se encuentran dos que son incompatibles con la posibilidad de doble naturaleza (órgano técnico-jurídico respecto a las operaciones con el ente territorial y de empresario o profesional respecto a las entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros) que propone la Asociación consultante:

- Que el destinatario exclusivo de sus operaciones sea el propio ente territorial titular de su capital social.
- Y, por último, que su financiación sea exclusivamente a través de la correspondiente consignación en los Presupuestos Generales del ente territorial titular de su capital social.

Es evidente que la realización de operaciones con terceros supondría romper con los anteriores criterios.

(...)

No cabe, a efectos del IGIC, que una organización de medios materiales y humanos pueda integrarse simultáneamente en un ente público y en una sociedad mercantil.

(...)

No se perdería la consideración de órgano técnico-jurídico cuando las operaciones con terceros sean de carácter ocasional y no relacionadas con el objeto social de la sociedad mercantil. A título de ejemplo, la entrega del local donde desarrolla su actividad, la entrega de mobiliario, la concesión de un préstamo a un empleado, etc.

La no pérdida de la consideración de órgano técnico-jurídico por la realización de estas

operaciones ocasionales conlleva que las mismas se consideren realizadas por el propio ente público territorial titular de su capital social. De ello deriva que a tales operaciones, de realizarse en Canarias, les resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991.

(...)

Es decir, que tanto en las operaciones interiores como en las entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros, la sociedad mercantil no actúa como tal sino como órgano técnico-jurídico integrado en la propia organización del ente público territorial titular de su capital social.

(...)

(...) a juicio de esta Dirección General de Tributos, una sociedad mercantil pierde la consideración de órgano técnico-jurídico integrado en un ente público territorial:

- En el momento en que inicie con terceros operaciones empresariales o profesionales, salvo que sean de carácter ocasional y no relacionadas con su objeto social.
- Desde que inicie las actividades empresariales o profesionales conforme a lo dispuesto en el artículo

5.1 de la Ley 20/1991, cuando tenga intención de realizar operaciones económicas con terceros distinto del ente público territorial titular de su capital social, o cuando se desprenda del contenido del objeto social que realizará operaciones económicas con terceros.

(...)

En el supuesto de que una sociedad mercantil disponga de la consideración de órgano técnico-jurídico, las operaciones internas no sujetas al IGIC y las operaciones con terceros sujetas al IGIC y exentas, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991, no darían derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en tales operaciones, conforme a lo dispuesto en los artículos 28.1 y 29.4.1º de la Ley 20/1991

(...)

Incluso en el caso de que las operaciones con tercero estuvieran no sujetas al IGIC por aplicación de lo dispuesto en las reglas de localización del hecho imponible, no podría ejercer el derecho a la deducción, por aplicación de lo dispuesto en el

artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, teniendo en cuenta que, de estar la entrega de bien o prestación de servicio sujeta al IGIC, estaría exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991, supuesto de exención que tiene la calificación de limitada, es decir que no daría derecho a la deducción.

(...)

Tampoco tendría derecho a la deducción aunque la entrega de bien o prestación de servicio a tercero se encontrase exenta por aplicación de lo dispuesto en los artículos 11 y 12 de la Ley 20/1991 ó el artículo 24 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994). En este caso, nos encontraríamos con un hecho especial: la acumulación de exenciones en la entrega del bien o en la prestación del servicio, puesto que no sólo les pudiera resultar de aplicación la exención contemplada en los preceptos citados, exenciones plenas que dan derecho a la deducción, sino la exención contemplada en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991, exención limitada como hemos declarado anteriormente.

En este caso, la especialidad (exención de operaciones realizadas

por ente públicos territoriales) prima sobre lo general (exención a la exportación o asimilado, exención operaciones de telecomunicación); de ello deriva la imposibilidad de deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de las entregas o prestaciones de servicio que simultáneamente se encuentren exentas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 10.1.31º, 11 ó 12 de la Ley 20/1991 ó 24 de la Ley 19/1994.

En el supuesto que la sociedad mercantil no tuviera la consideración de órgano técnico jurídico, el ejercicio de la deducción se aplicará conforme a la tributación de las operaciones empresariales o profesionales.”

(Contestación vinculante de fecha 16/09/2011)

*Clave. Obra terminada*

“Una constructora-promotora ha entregado, como dación en pago, a una entidad financiera una vivienda. La entidad bancaria pretende vender dicha vivienda a la persona física consultante.

Señala textualmente la persona física consultante que “existen

documentos que, en principio, acreditan que la vivienda está terminada, como son el certificado final de obra del arquitecto y la cédula de habitabilidad, pero la realidad es que no lo está, pues objetivamente se puede acreditar la falta de varios elementos que impiden, a mi juicio, la terminación y habitabilidad de la vivienda como son la falta de colocación del suelo, escaleras, sanitarios, armarios, puertas y cocina, que acredito mediante documento fotográfico del que da fe un notario. El certificado final de obra del arquitecto y la cédula de habitabilidad existían en el momento del devengo de la entrega realizada por la constructora-promotora a la entidad financiera.”

Estando la operación sujeta al IGIC, y con base en lo expuesto, consulta si nos encontramos ante la primera o segunda entrega de una edificación.

- La existencia de cédula de habitabilidad, de certificado de final de obra de la dirección facultativa debidamente visado o de la licencia de primera ocupación, es acreditativa de que la construcción de la edificación está terminada, pudiendo, por tanto, ser de aplicación la exención establecida en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991.

- La acreditación de la terminación de la construcción de una edificación que supone la existencia de un acto administrativo de concesión de cédula de habitabilidad o de licencia de primera ocupación, únicamente pierde vigencia en el caso de que fuera objeto de anulación bien por un procedimiento de revisión administrativa o judicial. Por todo ello, no tiene ninguna eficacia el documento notarial en el que la persona física consultante prueba, a su juicio, que la edificación no está terminada y no es habitable como consecuencia de la falta de colocación del suelo, escaleras, sanitarios, armarios, puertas y cocina.

- Si la acreditación de la terminación de la construcción de una edificación es únicamente el certificado de final de obra de la dirección facultativa, cabría, a través de las pruebas admitidas en derecho, probar que la edificación no se encuentra terminada en el momento del devengo de su entrega. No resultaría admisible como prueba un documento notarial donde figuren un conjunto de fotos. La destrucción de la manifestación contenida en un certificado de final de obra debe ser un pronunciamiento por técnico competente - otro arquitecto colegiado - en sentido contrario al final de obra, es decir, que a la fecha de la transmisión se trata de una obra

en construcción o parcial o totalmente ruinoso, asumiendo que el mismo estará debidamente motivado y probado, por ejemplo, con un documento notarial que de fe de los elementos de hecho utilizados.

- Dada la existencia de acto administrativo de concesión de cédula de habitabilidad en el momento de la entrega del constructor-promotor a la entidad financiera de la vivienda, la posterior entrega de la vivienda por parte de la entidad financiera a la persona física consultante se encuentra sujeta y exenta del IGIC por tratarse de la segunda entrega de una edificación, sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin que el documento notarial al que alude la persona física consultante tenga efecto alguno."

(Contestación vinculante de fecha 8/02/2012)

*Clave. Margen minorista*

"La entidad consultante realiza actividades comerciales por la que no tiene la consideración de comerciante minorista y parte de sus entregas de bienes son a particulares. Consulta si la exención del margen minorista

supone la aplicación de la regla de la prorrata.

(...)

El artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 presenta el siguiente tenor (el subrayado es nuestro):

“1. Están exentas de este Impuesto:  
(...)

27) Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas.  
(...)

Asimismo, estarán exentas las entregas de bienes muebles o semovientes que efectúen otros sujetos pasivos del Impuesto, siempre que éstos realicen una actividad comercial, cuando los destinatarios de tales entregas no tengan la condición de empresarios o profesionales o los bienes por ellos adquiridos no estén relacionados con el ejercicio de esas actividades empresariales o profesionales. Esta exención se limitará a la parte de la base imponible de estas entregas que corresponda al margen minorista que se incluya en la contraprestación. A estos efectos, la parte de la base imponible de las referidas entregas a la que no se aplique la exención se valorará aplicando el precio medio de venta que resulte de las entregas de

bienes muebles o semovientes de igual naturaleza que los mismos sujetos pasivos realicen a comerciantes minoristas.”

El transcrito artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 contiene dos supuestos diferentes, a saber:

- A) Las entregas de bienes que en el marco de una actividad comercial efectúe un sujeto pasivo que tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista.

- B) Las entregas de bienes que en el marco de una actividad comercial efectúe un sujeto pasivo que no tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista, y sean adquiridos tales bienes por particulares.

La diferencia entre ambos supuestos es vital para la resolución de la presente consulta. De este modo, mientras en el contemplado en la citada letra A) no nace la obligación de repercusión del Impuesto (exención total), en el caso citado en la letra B) sí se devenga el IGIC y por tanto nace la obligación de repercusión del IGIC; no obstante, en la base imponible no se incluye el denominado margen minorista. Es decir, en realidad no nos encontramos ante una verdadera exención sino

ante una forma especial de determinación de la base imponible en la entrega de un bien.

No encontrándonos ante una efectiva exención limitada no sería de aplicación la regla de la prorrata.

(...) no supone la aplicación de la regla de la prorrata las entregas de bienes que en el marco de una actividad comercial efectúe un sujeto pasivo que no tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista, cuando los bienes sean adquiridos por particulares.”

(Contestación vinculante de fecha 18/04/2012)

*Clave: extensión de garantía por comerciantes minoristas*

“1º. La ampliación de garantía que ofrece el comerciante minorista consultante conjuntamente con la compra de la mercancía exenta de IGIC en aplicación del artículo 10.1.27) de la Ley 20/1991 se considera derivada de la operación principal de entrega de bienes y formará parte de la contraprestación, siguiendo el mismo régimen de exención y se incluirán en la factura de la entrega exenta. Si se contrata con posterioridad a la entrega de bienes, deberá emitirse una factura

rectificativa incluyendo, además de los conceptos incluidos en la inicial, la consignación del servicio accesorio de extensión de la garantía del producto adquirido y su cuantía.

2º. En los seguros de extensión de garantía que el comerciante minorista comercialice en nombre propio conjuntamente con la compra de la mercancía exenta de IGIC en aplicación del artículo 10.1.27) de la Ley 20/1991 se aplicará el mismo tratamiento citado en el apartado anterior, es decir, su importe se incluirán en la factura de la entrega exenta como parte de la contraprestación. Si se contrata con posterioridad a la entrega de los bienes asegurados, deberá emitirse una factura rectificativa incluyendo, además de los conceptos incluidos en la inicial, la consignación del servicio accesorio de seguro del producto adquirido y su cuantía.

3º. En los seguros de extensión de garantía en los que el comerciante minorista actúe en nombre de una entidad aseguradora portuguesa, será la entidad aseguradora portuguesa la que emita la factura a su cliente, siendo de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 10.1.16) de la Ley 20/1991 para las operaciones de seguro.

4º Las operaciones de reparación que efectúa la sociedad mercantil consultante para sus clientes tienen la consideración de prestaciones de servicio sujetas y no exentas del IGIC, debiendo aplicar el tipo impositivo general del 5 por 100 del Impuesto.”

(Contestación vinculante de fecha 16/02/2012)

### **C) Localización. Establecimiento permanente**

*Clave: Transporte terrestre*

“Primero.- Los servicios de transporte de mercancías por vía marítima, aérea o terrestre estarán sujetos al IGIC cuando su destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el ámbito de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

Tratándose de servicios de transporte de mercancías cuyo destinatario no sea empresario o profesional, estarán sujetos al IGIC por la parte del trayecto que discurra en el territorio de aplicación del Impuesto.

Estas reglas serán aplicables tanto al transporte aéreo/marítimo de la Península a Canarias como al que se produzca íntegramente en las Islas Canarias, incluido el transporte terrestre.

Segundo.- Los servicios de despacho a la importación y de almacenaje estarán sujetos al IGIC cuando su destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el ámbito de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual en los términos señalados en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991.

También estarán sujetos al IGIC los servicios de almacenaje y despacho a la importación prestados por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, es decir, los prestados por el consultante, cuyo destinatario no sea un empresario o

profesional en los términos señalados en el número 2º del citado artículo 17.Uno de la Ley 20/1991.

Tercero.- En el caso de importaciones de bienes, con independencia de que las prestaciones de servicios de transporte de mercancías, despacho de aduanas o almacenaje estén o no sujetas al IGIC, su contraprestación formará parte obligatoriamente de la base imponible del IGIC de la importación de bienes a que corresponda.

Cuarto.- Respecto a los medios de prueba, el consultante deberá estimar la valoración conjunta y razonada de todas las pruebas o indicios que puedan permitir conocer que su cliente se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y que además es destinatario de los servicios de transporte objeto de consulta, a efectos de la aplicación de las reglas de localización de servicios establecidas en el artículo 17 de la Ley 20/1991. En tal sentido, la legislación aplicable no establece ninguna presunción legal ni este Centro Directivo puede limitar los medios de prueba al alcance del consultante.”

(Consulta vinculante de fecha 7/03/2012)

*Clave. Carácter empresarial de los organismos autónomos*

“Primero.- A los efectos de lo establecido en el artículo 17 de la Ley 20/1991, un organismo autónomo se reputará empresario o profesional actuando como tal respecto de todos los servicios que les sean prestados.

Segundo. Los servicios de diseño, decoración, montaje, desmontaje, almacenamiento y adaptación de un stand prestados de forma personalizada por una empresa no establecida en Canarias al organismo autónomo con domicilio en Canarias, tendrá la consideración de servicio publicitario sujeta al IGIC por aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicio a que se refiere el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, con independencia donde se encuentra establecida la empresa adjudicataria.”

(Consulta vinculante de fecha 18/04/2012)

*Clave. Servicios electrónicos*

“La sociedad mercantil consultante manifiesta que es una entidad de reciente creación, con domicilio en Canarias que, mediante un portal web, creado por ella misma, facilita el

contacto entre personas de cualquier parte del mundo con el objeto de practicar idiomas.

(...)

(...) sus operaciones deben de calificarse como servicios prestados por vía electrónica, en este caso, a destinatarios particulares, y se producirá su sujeción al IGIC en función de la aplicación de las correspondientes reglas de localización, reglas que se desarrollan en el artículo 17 de la Ley 20/1991,

(...)

Partiendo de que los destinatarios de las prestaciones de servicio por vía electrónica que oferta el consultante, en función de sus manifestaciones, son particulares, y dado que el consultante, prestador del servicio, presta los mismos desde su sede en las Islas Canarias, no se encontrarán sujetos al IGIC los servicios prestados por vía electrónica cuyo destinatario, particular, se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual dentro del territorio de la Unión Europea excluidas las Islas Canarias.

En sentido contrario, se encontrarán sujetos al IGIC los servicios prestados por vía electrónica

cuyo destinatario, particular, tenga su residencia o domicilio habitual en las Islas Canarias o fuera de la Unión Europea.”

(Consulta vinculante de fecha 17/02/2012)

*Clave: personal contratado*

“La circunstancia de contratar personal sito en Canarias, mediante una relación de carácter laboral o no, pero sin que dicho personal cuente con facultades para concluir contratos con su cliente, en este caso, la empresa radicada en Las Palmas de Gran Canaria, no supone que la sociedad mercantil con sede en Madrid cuente con establecimiento permanente en las Islas Canarias.”

(Consulta vinculante de fecha 10/07/2012)

*Clave: servicios de telecomunicación*

“La presunción de que el destinatario de una prestación de servicio de telecomunicaciones se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio, es

de aplicación exclusiva a la regla especial de localización a que se refiere el número 9 del artículo 17.Tres.Uno de la Ley 20/1991, que subjetivamente se refiere a los servicios de telecomunicación prestados por un empresario o profesional que se encuentre fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

De tratarse de servicios de telecomunicaciones por actuar el consultante en nombre propio y estando el consultante establecido exclusivamente en las Islas Canarias, no le será aplicable dicha regla especial ni, en consecuencia, dicha presunción legal, por lo que deberá aplicar la reglas de localización de las prestaciones de servicio en el IGIC enumeradas en el artículo 17 de la Ley 20/1991 que le correspondan conforme a criterios razonables de interpretación, que podrán sustentarse ante la Administración tributaria por cualquier medio de prueba admisible en derecho.”

(Consulta vinculante de fecha 2/04/2012)

#### **D) Base imponible**

*Clave: ecotasa*

“De estar acogido la empresa consultante al sistema integrado de

gestión de residuos de envases y envases usados (SIG) regulado en la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, deberá incluir en la base imponible de las entregas de agua envasada que realice la cuantía que se desglosa en factura de un determinado importe por el concepto de “punto verde” por la que se identifica la contribución efectuada a dichos sistema en aplicación del artículo 10.4 de la citada Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases”

(Consulta vinculante de fecha 6/03/2012)

#### **E) Sujeto pasivo**

*Clave: inversión del sujeto pasivo*

“Formalmente, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo quien entregue el bien o preste el servicio deberá hacer constar en la factura que emita que el destinatario de la operación es el sujeto pasivo del Impuesto, tal y como establece el artículo 6.3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación), y abstenerse de repercutir cuota alguna, conteniendo

la factura emitida todos los elementos necesarios para que el destinatario pueda cuantificar la base imponible y determinar el tipo impositivo correspondiente a la operación. Debe tenerse en cuenta que conforme a lo dispuesto en la Disposición adicional segunda del citado Reglamento de facturación, las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido que se contienen en el Reglamento deben entenderse realizadas al IGIC.

La inversión del sujeto pasivo supone para el destinatario de la operación una doble vertiente en el tratamiento fiscal de sus obligaciones y derechos, por un lado nace su obligación de ingreso de la correspondiente cuota tributaria ante la Administración Tributaria Canaria (ha desaparecido la obligación de autorrepercusión del IGIC a través de la emisión de una factura con determinadas especialidades), y, por otro lado, le posibilita el ejercicio del derecho a la deducción de la cuota soportada en términos equiparables al resto de cuotas soportadas por el sujeto pasivo.”

(Contestación vinculante de fecha 22/03/2012)

*Clave: sujeto pasivo no establecido*

“Con el nuevo número 3 del artículo 19 de la Ley 20/1991, si estamos ante

una operación en cuya ordenación por cuenta propia de factores humanos y/o materiales para su realización no interviene el establecimiento permanente del empresario o profesional en Canarias, éste, y exclusivamente respecto a esta operación, no se encuentra establecido en este territorio, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en el destinatario de la operación cuando se trate de un empresario o profesional establecido en Canarias.

(...)

El hecho de que el empresario franquiciador obligue a la empresa franquiciada a desarrollar la actividad objeto de franquicia en un local que el empresario franquiciador subarrienda a la empresa franquiciada, no implica que aquél se encuentre establecido en Canarias respecto a la actividad de franquicia, cuando no dispone en Canarias de una organización de medios humanos y/o materiales para gestionar la actividad, con independencia que sí se encuentra establecido en cuanto a la actividad de subarriendo.

Por todo ello, en la actividad de franquicia se invertiría la condición del sujeto pasivo en la empresa franquiciada.”

(Contestación vinculante de fecha 15/03/2012)

## **F) Deducción y devolución**

*Clave: no establecidos*

“La no realización de operaciones sujetas al IGIC por un empresario o profesional no establecido que solicita la devolución a que se refiere el artículo 48 de la Ley 20/1991, no supone el incumplimiento del requisito que exige que, durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicio sujetas al IGIC distintas de las que a continuación se relacionan:

- a) Las operaciones en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean las personas para las que se realicen las mismas, según el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en la Ley 20/1991.
- b) Las de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas, exentas en virtud de lo dispuesto en la Ley 20/1991 en su artículo 11, excepto su número 2, en el artículo 12, en los números 1 y 2 del artículo 13, en el número 7 del artículo 14 y en el artículo 15.

Por tanto, la entidad consultante podrá solicitar la devolución de las

cuotas del IGIC soportada en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de operaciones empresariales o profesionales no sujetas al IGIC, siempre que de estar sujetas a dicho tributo hubieran dado derecho a la deducción. Todo ello, sin perjuicio del cumplimiento del resto de los requisitos legales y reglamentarios inherentes al derecho a la devolución.”

(Contestación vinculante de fecha 18/06/2012)

*Clave: operaciones no sujetas*

“El consultante puede ejercer su derecho a la deducción si las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados se utilizan en la realización de los servicios consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) efectuados por la Fundación consultante, tanto para destinatarios, empresarios o profesionales radicados en las Islas Canarias, es decir, que se trate de operaciones sujetas y no exentas al Impuesto, como en operaciones cuyo destinatario radique fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, es decir, prestaciones de servicio no sujetas al

IGIC, dado que de encontrarse sujeta al IGIC, por entenderse realizada en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto, hubieran estado sujetas y no exentas.

No existe ningún impedimento legal que limite la cuantía de la deducción en función del importe de las cuotas de IGIC repercutidas por el sujeto pasivo, pudiendo ocurrir que, si los clientes del consultante, empresarios y profesionales, radican mayoritariamente fuera del ámbito de aplicación del IGIC y, por tanto, gran parte de sus operaciones se localizan fuera de las Islas Canarias, como dicha circunstancia no limita su derecho a la deducción, la cuantía de las deducciones supere el importe de IGIC devengado en sus operaciones interiores.

Ahora bien, es necesario que el consultante realice operaciones sujetas al Impuesto, siendo doctrina de este Centro Directivo que "No podrán ejercer el derecho a la deducción aquellos empresarios o profesionales que realicen exclusivamente operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización, puesto que no tienen la consideración de sujetos pasivos del IGIC" (consulta vinculante número 1441, de 30/11/2011) o bien "Si la entidad radicada en Canarias exclusivamente realiza la actividad de promoción y ésta actividad se

encuentra no sujeta al IGIC, no tendrá obligación de presentar autoliquidaciones periódicas dado que no es sujeto pasivo de este tributo. Consecuencia de no tener la consideración de sujeto pasivo es la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas." (consulta vinculante número 985, de 14/06/2005)."

(Contestación Vinculante de fecha 22/03/2012)

### **G) Tipos impositivos**

*Clave. Equipamiento comunitario*

"El tipo cero en las ejecuciones de obra de equipamiento comunitario se regula en el artículo 52.j) de la (...) Ley 4/2012, no siendo ya aplicable la redacción del artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 a partir del 1 de julio de 2012, conforme a la Disposición final octava de la Ley 4/2012.

Entre otros requisitos, para la aplicación del tipo cero del IGIC en las ejecuciones de obra de equipamiento comunitario es necesario el reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria Canaria.

Subjetivamente, el tipo cero se aplicará a los contratos directamente formalizados entre una Administración pública y el contratista, no

incluyéndose en el concepto de Administración pública a las sociedades mercantiles públicas vinculadas o dependientes de las Administraciones públicas o a las Uniones Temporales de Empresas constituidas por sociedades mercantiles públicas, aunque ostenten, mediante cualquier título administrativo concedido por la Administración Pública de la que dependan, la capacidad necesaria para contratar, salvo que se trate de infraestructuras públicas ferroviarias en las que éstas actúen de manera indirecta.”

(Contestación vinculante de fecha 19/07/20129)

*Clave: equipamiento comunitario*

“El tipo aplicable a las ejecuciones de obra de “Demolición parcial y acondicionamiento del Centro de Disminuidos Psíquicos XXX”, directamente formalizadas entre el promotor y el contratista, del que deriven operaciones devengadas con posterioridad al 1 de julio de 2012 es el tipo general del 7 por 100 del IGIC.

Respecto a los pagos anticipados o, en su caso, devengo de la operación derivada de la recepción de la obra, anteriores al 1 de julio de

2012, pueden hacerse las siguientes precisiones:

1º) Respecto a la demolición parcial del edificio, el tipo impositivo aplicable era el del tipo general del IGIC vigente con anterioridad al 1 de julio de 2012, es decir, el 5 por 100. Respecto al acondicionamiento del resto del edificio, también era aplicable el tipo general del IGIC vigente con anterioridad al 1 de julio de 2012, es decir, el 5 por 100, salvo que se acredite el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º Que más del 50 por ciento del coste total del proyecto se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales fachadas o cubiertas, o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación. A tal efecto, sólo se incluirán las obras de acondicionamiento de la parte del edificio no demolido que respondan a la definición de obra de rehabilitación, análoga o conexas a las de rehabilitación.

A tal efecto, coste total de las obras conexas incluidas en las obras de acondicionamiento deberá ser inferior al del la parte de la obra que pudiera entenderse como de rehabilitación o análogas.

2º) Si cumple el requisito anterior, que el importe de las obras totales exceda del 25 por 100 del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación, con exclusión del valor del suelo.

En ningún caso se incluirá como coste total del proyecto la parte correspondiente a la demolición parcial del edificio, y como valor de adquisición o mercado de la edificación se computará la totalidad de la edificación previa a su demolición parcial, sin incluir la parte proporcional del valor del suelo.

3º) Que se mantenga o bien se proceda al reconocimiento del edificio resultante de la ejecución de obra como demanial en el correspondiente inventario de bienes de la Administración Pública promotora si con anterioridad no tuviera ya tal calificación.”

(Contestación vinculante de fecha 20/07/2012)

*Clave: servicios postales*

“(…) se encuentran exentas del IGIC las prestaciones de servicio y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal realizadas por la entidad consultante, si bien la exención no se aplicará a los servicios cuyas

condiciones de prestación se negocien individualmente. En las prestaciones de servicio no exentas del IGIC conforme a lo manifestado en el párrafo anterior y que se realicen por la entidad consultante en el ejercicio de la actividad a que faculta el grupo 847. Servicios integrales de Correos y Telecomunicaciones de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, será de aplicación el tipo general del IGIC del 7 por 100, al no tener la consideración de prestaciones de servicio de transporte terrestre de mercancías a efectos del IGIC.”

(Contestación vinculante de fecha 27/07/2012)

*Clave: karting*

“Hasta el día 30 de junio de 2012 la prestación de servicio de práctica del deporte tributaba al tipo reducido del 2 por 100, y desde el día 1 de julio de 2012 tributa al tipo general del 7 por 100.

Por todo ello, la prestación de servicio deportiva de karting tributa desde el día 1 de julio de 2012 al tipo general del 7 por 100.”

(Contestación vinculante de fecha 27/07/2012)

*Clave: equipamiento comunitario*

“El tipo aplicable a la ejecución de obra denominada “La Jaca Fase II, firme asfáltico de todo el barrio, pavimentación en aceras, red terciaria de saneamiento y agua potable por aceras, para las calles El Drago, Laurel, Nogal, Higuera, Verode, Retama, Tabaiba, Zarza, El Pino, Aguaverde y El Torreón ”, directamente formalizada entre el Ayuntamiento y el contratista, del que deriven operaciones devengadas con posterioridad al 1 de julio de 2012 es el tipo general del 7 por 100 del IGIC, al no existir reconocimiento previo de la Administración Tributaria Canaria y sin perjuicio de que, de solicitar el mismo, y de ser reconocida la aplicación del tipo cero, el contratista rectifique las facturas emitidas al tipo general.

Respecto a la construcción de la red de abastecimiento de agua potable, será de aplicación el tipo cero del IGIC, con independencia de que exista o no reconocimiento de la Administración Tributaria Canaria como obra de equipamiento comunitario, y siempre respecto de las operaciones devengadas a partir

del 1 de julio de 2012, si se trata de una servicio público de transporte de agua por estar incluido en el correspondiente Plan Hidrológico Insular, de acuerdo con lo establecido en el artículo 95 de la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas.

Respecto a los pagos anticipados o, en su caso, devengo de la operación derivada de la recepción de la obra, anteriores al 1 de julio de 2012, la ejecución de obra, al consistir en la construcción de una red pública de saneamiento, de abastecimiento de agua potable y una red vial en zona , resultado de un contrato directamente formalizado por un Ayuntamiento y el contratista, es de aplicación el tipo cero del IGIC en aplicación del artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991.

Sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo anterior, igualmente es de aplicación el tipo cero del IGIC – en las operaciones devengadas con anterioridad al 1 de julio de 2012 – en la ejecución de obra de construcción de la red de abastecimiento de agua en aplicación del artículo 27.1.1º.a) de la Ley 20/1991.”

(Contestación vinculante de fecha 31/07/2012)

*Clave: desguace vehículos*

“Entregas de desperdicios metálicos resultantes del desguace de vehículos:

En las entregas de desperdicios metálicos (hierro o acero, cobre, níquel, aluminio, plomo y cinc) correspondientes a las partidas 7204, 7404, 7503, 7602, 7802 y 7902 es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo establecido en el artículo 19.1.2º.d) de la Ley 20/1991. El tipo impositivo del IGIC aplicable a dichas entregas es el tipo general del 5 por 100.

- Entregas de productos susceptibles de reutilización resultado del desguace de vehículos:

En las entregas de productos susceptibles de reutilización, es decir, que sean susceptibles de utilizarse para el uso primitivo para el que fueron concebidos, tal cual o después de su reparación, resultado del desguace de vehículos a motor, no es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo establecido en el artículo 19.1.2º.d) de la Ley 20/1991, siendo en consecuencia, sujeto pasivo el empresario o profesional que efectúa la entrega.

- Entregas de vehículos a motor cuyo destino es el desguace:

-  
En las entregas de vehículos a motor por empresarios o profesionales a la sociedad consultante, aunque su destino sea el desguace, y salvo que se trate de centros autorizados para su tratamiento, no es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo establecido en el artículo 19.1.2º.d) de la Ley 20/1991, siendo en consecuencia, sujeto pasivo el empresario o profesional que efectúa la entrega.

El tipo impositivo del IGIC aplicable a dichas entregas es el correspondiente a las entregas de vehículos a motor, incluidos los tipos incrementados del 9 o del 13 por 100, en su caso.

Por excepción, los sujetos pasivos de las entregas de vehículos que tengan la consideración de chatarra, por ser definitivamente inutilizables por cualquier causa (roturas, cortes, desgaste, golpes, incendio, etc), que fueran, en su caso, posteriormente objeto de desguace por la entidad consultante, efectuadas por otros empresarios o profesionales para aquélla, serán los empresarios o profesionales adquirentes de aquellos, por aplicación de lo establecido el artículo 19.1.2º.d) de la Ley 20/1991. En dichas entregas no serán aplicables los tipos incrementados del

9 ó del 13 por 100, sino el tipo general del 5 por 100.

Por último, las entregas de vehículos a motor por empresarios o profesionales a un centro autorizado de tratamiento para proceder a su descontaminación y expedición del certificado de destrucción se considerará como la entrega de un residuo, en cuyo caso no serán aplicables los tipos incrementados del 9 ó del 13 por 100, sino el tipo general del 5 por 100.

Las entregas de vehículos efectuadas por personas físicas, que no actúen como empresarios o profesionales a efectos del IGIC, no están sujetas al citado tributo.”

(Contestación vinculante de fecha 19/06/2012)

*Clave: equipamiento comunitario. Rehabilitación*

“Es criterio vinculante de este Centro Directivo que la modificación legal del concepto de rehabilitación en el IGIC vigente a partir del 14 de abril de 2010 no supone que deba rectificarse el tipo cero aplicado en los pagos anticipados devengados con anterioridad a dicha fecha correspondientes a una ejecución de obra de rehabilitación de

equipamiento comunitario, aunque, conforme a la nueva redacción legal, en el momento del devengo, con la puesta a disposición final de la obra, ya no tenga la consideración de obra de rehabilitación. Todo ello sin perjuicio de la obligación de rectificar la repercusión del tipo impositivo cero si el hecho imponible futuro no responde al concepto de rehabilitación – o cualquier otra causa que por la que no se considere una ejecución de obra de equipamiento comunitario – vigente en el momento del devengo del pago anticipado.

Al contrario de lo mencionado en el párrafo anterior, la aplicación del tipo impositivo cero que establece el artículo 27.º 1.1.º f) de la Ley 20/1991 a las ejecuciones de obra que pasen a tener la condición de obras de rehabilitación, no teniéndola con anterioridad, será procedente en la medida en que el impuesto correspondiente a dichas obras se devengue, conforme a los criterios establecidos en el artículo 18.º 1.a) y b) de la misma ley, a partir de 14 de abril de 2010 con independencia de que se hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha. Los sujetos pasivos deberán rectificar las cuotas repercutidas correspondientes a los pagos anticipados cuyo cobro se hubiera percibido con anterioridad al 14 de abril de 2010, aun cuando

hubieran transcurrido más de cuatro años desde que tuvo lugar dicho cobro, de acuerdo con la Disposición transitoria tercera del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.”

(Contestación vinculante de fecha 31/05/2012)

## **H) Importaciones de bienes**

*Clave. Agentes de aduanas*

“Primero.- Se encuentran sujetos al IGIC los servicios de despacho de aduanas que presta la consultante a sus clientes, importadores de bienes en las Islas Canarias, que sean empresarios o profesionales que tengan en las Islas Canarias la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, entendiéndose siempre que cuando se trate de la importación para un establecimiento permanente en las Islas Canarias de bienes remitidos por la sede con domicilio social fuera de las Islas Canarias, será destinatario de la prestación de servicios de despacho de aduanas el citado establecimiento permanente, como importador de los mismos. Igualmente, se encuentran sujetos al IGIC los servicios de despacho de aduanas que presta la

consultante, establecida en las Islas Canarias, a sus clientes, importadores de bienes en las Islas Canarias, que no sean empresarios o profesionales, o bien que siéndolo, no actúen como tales en la importación.

Segundo.- Tanto en el caso de que la prestación de servicios de despacho de aduanas esté sujeta al IGIC como en caso contrario, su contraprestación formará parte obligatoriamente de la base imponible del IGIC de la importación de bienes a que corresponda.

De estar sujeta al IGIC e incluirse en la base imponible del impuesto, la prestación de servicios de despacho de aduanas estará exenta en aplicación del artículo 14.7 de la Ley 20/1991. De no incluirse en la base imponible del IGIC, y con independencia de la infracción tributaria que dicha circunstancia pueda acarrear, deberá repercutirse el IGIC al tipo impositivo del 5 por 100.”

“El artículo 31 del 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), desarrolla las

exenciones de las prestaciones de servicios relacionadas con las importaciones citadas en el párrafo anterior, disponiendo que:

“Están exentas del Impuesto las prestaciones de servicios, distintas de las comprendidas en el artículo 11 de este Reglamento, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52 de este Reglamento. Estas exenciones sólo se aplicarán cuando, en el plazo que se fije por la Administración Tributaria Canaria, el importador remita a quien preste los mencionados servicios una copia del documento administrativo en el que se pruebe que la contraprestación de los mismos se ha incluido en la base imponible determinada para la liquidación del Impuesto correspondiente a la importación de los bienes a que se refieran.”

Como quiera que se trata directamente de la contraprestación por el servicio de despacho de aduanas realizado por el agente de aduanas, en representación indirecta ante la Administración Tributaria Canaria del importador, y encargado en el ejercicio de dicha función de la determinación de la base imponible declarada, se confunde la figura del

importador y del prestador de servicios, por lo que se hace innecesaria la remisión de prueba a que se refiere el artículo 31 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre.

En todo caso, a juicio de este Centro Directivo la actividad de representación indirecta que realiza el consultante, por su propia naturaleza, constituye una prestación de servicios cuyo destinatario necesariamente es el importador representado, no pudiéndose derivar a terceros.

No es posible facturar a otra empresa distinta del importador porque no se trata del destinatario de la prestación del servicio. No obstante, el operador de transporte podrá actuar por mandato expreso del importador y abonar la contraprestación en nombre de éste, teniendo la consideración este abono de suplido en los términos a que se refiere el artículo 22.3.c) de la Ley 20/1991, sin que esta circunstancia tenga incidencia en el IGIC y, por tanto, sin obligación de la consultante de emitir factura al pagador.”

(Contestación vinculante de fecha 01/02/2012)

*Clave: arrendamiento buque*

"(...) la importación de un buque se encuentra exenta del IGIC siempre y cuando se trate de alguno de los siguientes:

- Un buque de guerra
- Un buque afecto esencialmente a la navegación marítima internacional.
- Un buque dedicado exclusivamente al salvamento
- Un buque dedicado exclusivamente a la asistencia técnica
- Un buque dedicado exclusivamente a la pesca costera

Aquí nos encontramos con un buque que será objeto de arrendamiento a casco desnudo y que será utilizado por la entidad arrendataria, no establecida en Canarias, en rutas consideradas de navegación marítima internacional a efectos del IGIC. El concepto de navegación marítima internacional se encuentra recogido en la Disposición Adicional Duodécima. Primera de la Ley 20/1991.

(...)

(...) la clave en la decisión de determinar si la importación del buque objeto de consulta está o no exenta del IGIC, se encuentra en precisar si se cumple o no el requisito establecido en el artículo 19.2.2º del Real Decreto 2538/1994 (que ha sido subrayado), o lo que es lo mismo si el

titular del buque (entidad consultante) utiliza el buque en una actividad que determina la exención del IGIC.

Según el texto de la consulta, el arrendatario del buque lo va a afectar a rutas

consideradas de navegación marítima internacional a efectos del IGIC, lo que implica que la entidad consultante desarrolla una actividad de arrendamiento de un buque afecto a la navegación marítima internacional, prestación de servicio que se encontraría exenta del IGIC, de encontrarse la operación sujeta al mismo, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 20/1991.

(...)

Por tanto, se cumpliría las dos condiciones que exige el artículo 19.2.2º del Real Decreto 2538/1994, a saber:

- La importación es realizada por el titular de la actividad, puesto que el importador lo afecta a la actividad de arrendamiento.

No resulta necesario que el titular del buque lo utilice directamente en una actividad que suponga la afectación del mismo a la navegación marítima internacional, pues cabe su arrendamiento que implica que quien va a afectarlo a tal navegación es un tercero.

- Que la actividad se encuentre exenta.

La actividad de arrendamiento de un buque afecto a la navegación marítima internacional se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 20/1991.

Es cierto, que la operación descrita (arrendamiento del buque a una entidad mercantil no establecida en Canarias) no se encuentra sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 y Tres.Uno.10 de la Ley 20/1991, pero ello no nos debe llegar a la conclusión de que se incumpliría el segundo requisito que exigiría que la operación se encontrase sujeta y exenta al IGIC, es decir que la importación estaría exenta si el arrendamiento tuviera como destinatario a un empresario establecido en Canarias y esta prestación de servicio se encontrase exenta por aplicación del artículo 12.1 de la Ley 20/1991. Debe entenderse que resultaría aplicable en dos circunstancias: cuando la operación se encuentre sujeta al IGIC y exenta o cuando la operación de encontrarse sujeta al IGIC hubiera estado exenta.

Igualmente, la exención está condicionada al cumplimiento de dos requisitos formales, a saber:

- La entidad mercantil consultante, como importador, deberá presentar en la oficina gestora del tributo exigible a la importación, junto a la documentación necesaria para el despacho de los bienes, una declaración suscrita por él en la que determine el destino de los bienes a los fines que justifican las exenciones correspondientes.
- Asimismo, deberá conservar en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las facturas, los documentos de importación, el contrato de arrendamiento y la copia autorizada de la inscripción del buque en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias.

El incumplimiento de estos requisitos supondrá o bien la inadmisión de la declaración de importación con exención, caso de incumplimiento de los requisitos formales, o la regularización, por parte del importador, de la deuda del IGIC derivada de la importación del buque, caso de incumplimiento por parte de la entidad arrendataria de la

afectación del buque a la navegación marítima internacional.”

(Contestación vinculante de fecha 10/05/2012)

## **I) Regímenes especiales**

*Clave. Compra-venta de oro*

“Primero. Se encuentra sujeta al IGIC la entrega en Canarias de oro que realiza la empresaria persona física consultante, con independencia del adquirente del mismo. Se encuentra sujeta al IGIC la adquisición en Canarias de joyas de oro usadas que la persona física consultante realiza, siempre que el vendedor sea un empresario o profesional y el bien vendido se encuentre integrado en su patrimonio empresarial o profesional. No se encuentra sujeta al IGIC la entrega efectuada por un particular de joyería de oro usada en favor de la persona física consultante, o por un ente sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que este ente no tenga carácter empresarial o profesional.

Segundo. La entrega de joyería de oro usada sujeta al IGIC tributa con carácter general al tipo incrementado del 13 por 100, salvo

que se den las circunstancias objetivas y subjetivas previstas en las letras a), b) y c) del Anexo II.1.9º de la Ley 20/1991, en cuyo supuesto la entrega tributa al tipo general del 5 por 100.

Tercero. Si bien parece desprenderse que la adquisición de joyería usada de oro que realiza la persona física consultante es para su posterior entrega sin transformación, o bien en las joyas en las que se incorpore pedrería preciosa o semipreciosa se desmonta y se adquiere únicamente el oro - lo que, a juicio de este Centro Directivo, supone un proceso de transformación - expresamente se manifiesta que el o los clientes de la persona física consultante son exclusivamente empresas industriales para su fundición, por lo que el consultante incumple el requisito cuantitativo para su consideración como comerciante minorista en el IGIC.

(...)

Quinto.- En la medida en que las entregas que realiza la persona física consultante consistan en chatarra de oro a empresas que lo fundirán, puede concluirse que no se trata de oro de inversión, concepto que se limita exclusivamente a ciertos lingotes, láminas o monedas de oro

que cumplan las características legalmente establecidas, y por tanto la persona física consultante no se encuentra acogido al régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión. Tampoco serán aplicables a las entregas de joyas de oro usadas los regímenes especiales de bienes usados o e objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Sexto.- En todo caso, en las entregas que realice la persona física consultante de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, definidos conforme establece el artículo 42.1.2º.b) del Real Decreto 2538/1994, se invertirá el sujeto pasivo en el adquirente, siempre y cuando se trate de empresarios o profesionales o entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, todo ello de acuerdo con el artículo 19.1.2º.b) de la Ley 20/1991. Esta inversión se producirá aunque tales adquirentes no se encuentren establecidos en Canarias.

No se producirá la inversión del sujeto pasivo cuando la persona física consultante entrega en Canarias bienes distinto del oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, definidos conforme

establece el artículo 42.1.2º.b) del Real Decreto 2538/1994.”

(Contestación vinculante de fecha 10/04/2012)

*lave. Grupo de entidades*

“Un establecimiento permanente no puede constituir por sí mismo una entidad dependiente, por lo que los establecimientos permanente en Canarias de dos entidades mercantiles intercapitalizadas al 100 por cien y con sede en la Península no pueden aplicar el régimen especial del grupo de entidades del IGIC.”

(Contestación vinculante de fecha 18/06/2012)

*Clave: agencia de viajes*

“(…) siendo la consultante una agencia de viajes mayorista minorista, solo es aplicable el régimen especial, en su caso, a su actividad como agencia minorista.

Cuando su destinatario es otra agencia de viajes, es decir, en su función de agencia mayorista, por su propia naturaleza no puede entenderse que actúa en nombre propio frente al viajero, pues dicha función en dicho caso corresponde a la agencia minorista cliente del consultante.

La normativa sectorial aplicable a las agencias de viajes ha sufrido recientemente una profunda transformación, hasta el punto de que ya no existe la dicotomía entre agencias de viajes mayoristas y minoristas, ni la categoría mayorista-minorista, simplemente se denominarán "agencias de viajes".

Así, el artículo 2.b) del Decreto 89/2010, de 22 de julio, por el que se regula la actividad de intermediación turística define el nuevo concepto de agencia de viajes en los siguientes términos:

"b) "Intermediador turístico", la persona física o jurídica cuya gestión empresarial incluye actividades de intermediación turística, en forma exclusiva o concurrente con otras actividades empresariales.

El intermediador turístico que desarrolle la actividad de organización y venta de viajes combinados, en exclusiva o en concurrencia con otras actividades de intermediación turística, tendrá la consideración de "agencia de viajes"."

Para adecuar la presente respuesta a consulta tributaria vinculante a la nueva terminología aplicable al sector de las agencias de viaje se hace necesario reformular la afirmación objeto de aclaración, en la medida en que ya no existen las calificaciones de

agencia mayorista-minorista y agencia minorista, sin que ello suponga modificar la esencia de su contenido.

En efecto, el objeto del régimen especial de las agencias de viajes es introducir una serie de instrumentos que permitan simplificar y acotar el régimen tributario en el IGIC de las operaciones de las agencias de viajes con sus clientes finales, hasta el punto de considerar reglas específicas para determinar la base imponible de las operaciones, el carácter único de la operación o la localización de la misma, entre otros aspectos. Se evita así que el cliente final de la agencia de viajes tengan que tributar por una multiplicidad de operaciones que pueden estar sujetas a distintos tributos según se entiendan o no localizadas en las Islas Canarias.

No obstante, la regulación legal del régimen especial es clara al definir su aplicación respecto a las operaciones realizadas por las agencias de viaje "cuando actúen en nombre propio respecto a los viajeros". Este Centro Directivo, en consulta no vinculante número 268, de fecha 16 de marzo de 1999, ya aclaró que "cuando tales agencias mayoristas vendan las excursiones a través de agencias minoristas, en ningún caso es posible entender que ambas agencias actúan en nombre

propio respecto al mismo servicio y viajero.”

(... )En definitiva, (...) el régimen especial de las agencias de viajes es aplicable, en su caso, a las operaciones realizadas por agencias de viajes en las que el destinatario final es el viajero, aparte de la consideración de los restantes requisitos inherentes a dicho régimen especial. Cuando su destinatario es otra agencia de viajes no puede entenderse que actúa en nombre propio frente al viajero, salvo que dicha agencia actúe en nombre de la primera en la comercialización del mismo frente al viajero.”

(Contestación vinculante de fecha 20/06/2012)

### **J) Obligaciones formales**

*Clave. Arrendamiento cesión de agua*

“El arrendamiento de unas acciones de agua por el consultante, persona física, en el caso de que consista en la cesión temporal del derecho sobre un determinado caudal de agua en función de su participación en un Heredamiento de Aguas, Comunidad de Aguas, Comunidad de Regantes u otra entidad de similar carácter, supone la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC del prestador del servicio,

cedente del derecho, con la obligación formal, entre otras, de presentar la declaración censal relativa al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto, modelo 400, de acuerdo con lo establecido en el artículo 59.1.a) de la Ley 20/1991.”

(Contestación vinculante de fecha 11/05/2012)

*Clave: comerciantes minoristas*

“Los sujetos pasivos del IGIC que tengan la consideración de comerciantes minoristas, tienen la obligación de llevar los libros registros a que se refiere el artículo 49.1 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto, en los términos dispuestos en los artículos 50, 51 y 52, 53, 54, 55 y 56 del citado Reglamento.”

(Contestación vinculante de fecha 17/05/2012)

*Clave. Modelos 415 operaciones no sujetas*

“1.- El importe de las entregas de bienes y prestaciones de servicios no sujetas al IGIC que realice una

persona física en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, debe tenerse en cuenta para el cálculo del volumen de operaciones a los efectos de lo establecido en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991.

2.- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que se realicen en el de una actividad empresarial o profesional, no sujetas al IGIC, no deben computarse en el cálculo del volumen de operaciones efectuado con una persona o entidad a los efectos de su inclusión o no en la declaración de operaciones con terceras personas (modelo 415), con independencia que para la ordenación de tales operaciones intervenga medios humanos y/o materiales situados en Canarias.”

(Contestación vinculante de fecha 27/02/2012)

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

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

*Clave: Fundación*

“La aplicación de la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 20/1991 a que se refiere el

consultante requiere el cumplimiento de una serie de requisitos.(...)

1º. La exención del IGIC es aplicable a las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente (artículo 25.2 de la Ley 19/1994): (...)

2º Las entidades citadas en el punto 1º no deberán tener derecho a la deducción total de las cuotas soportadas de IGIC.

El artículo 25 de la Ley 19/1994 define distintos aspectos a tener en cuenta respecto al requisito de la ausencia del derecho a la deducción total por parte del beneficiario de la exención, y entre otros extremos, establece que el porcentaje de deducción provisional a tener en cuenta será el que se aplique en el sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional donde previsiblemente se destine el bien de inversión adquirido o importado, sin perjuicio de lo establecido en el caso de emplear la modalidad de la regla de la prorrata especial.

(...)asumiendo que el sujeto pasivo consultante realiza operaciones de formación exentas en virtud del artículo 10.1.10) de la Ley 20/1991,

ello necesariamente no significa que aplica una prorrata distinta al 100 por 100, es decir, que no tiene derecho a la deducción total, en la actividad a la que va a afectar el bien de inversión exento en aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994.

El artículo 34 de la Ley 20/1991 establece el régimen de deducción en actividades diferenciadas en el IGIC. En concreto, en su número 2.a` establece que se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

“Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.....”

La Clasificación Nacional de Actividades Económicas vigente en la actualidad es la denominada CNAE-2009, aprobada por el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 El nivel de Grupo en la CNAE-2009 se desglosa en un código de tres dígitos, conteniendo dicha clasificación el Grupo 72.1 Investigación y desarrollo experimental en ciencias naturales y

técnicas. También contiene la CNAE-2009 diversos Grupos dedicados a la enseñanza, entre otros el 85.6 Actividades anexas a la educación, y dentro de éste y con el mismo nombre la clase 85.60, en cuyas notas explicativas expresamente se indica que dicha clase no incluye la investigación y el desarrollo experimental en ciencias sociales y humanidades (véase 72.20). Si bien no existe manifestación expresa en las notas explicativas de la CNAE-2009, parece razonable asumir que el Grupo 72.1 incluye tanto prestaciones de servicio de gestión de investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) como formativas que realiza el consultante en su ámbito de actividad de investigación.

En consecuencia, no existiendo Grupos diferentes de la CNAE-2009, al menos respecto a las operaciones analizadas con anterioridad, tampoco existen actividades económicas distintas dentro de la actividad empresarial o profesional del consultante, por lo que en la deducción de las cuotas soportadas en su actividad empresarial o profesional deberá tener en cuenta el cálculo de la prorrata general en los términos establecidos en el artículo 37 de la Ley 20/1991, es decir, se distinguirá entre las operaciones con derecho a la deducción - prestaciones de servicio

de gestión de investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) – y operaciones sin derecho a la deducción - prestaciones de servicio formativas al personal investigador en donde sea aplicable la exención establecida en el artículo 10.1.10) de la Ley 20/1991 - entendiéndose que se cumple el requisito consistente en no tener derecho a la deducción total de las cuotas soportadas de IGIC si la correspondiente prorrata general provisional en el momento de la aplicación de la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994 es distinta del 100 por 100.

3º La exención del IGIC se aplica en la importación o entrega de bienes de inversión (asimilándose a las entregas de bienes de inversión a las ejecuciones de obra que tengan la condición de prestaciones de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la entidad adquirente), y de ciertos elementos del inmovilizado inmaterial.

(...)

En el supuesto planteado por el consultante, consistente en una ejecución de obra de un edificio en donde situar un laboratorio, perfectamente puede asumirse que la construcción de nuevos edificios para destinarlos a la investigación tiene la

consideración de inversión inicial en los términos establecidos en el artículo 25.3.a) de la Ley 19/1994, por tanto en la ejecución de obra podría aplicarse, desde dicho punto de vista, el beneficio fiscal aludido.

En cuanto al resto del equipamiento adquirido o importado para el nuevo laboratorio, no es osible realizar ninguna afirmación categórica, simplemente, y siguiendo la argumentación expuesta para la ejecución de obra de la edificación del laboratorio, será posible aplicar la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 si dicho equipamiento, individualmente considerado, tienen la consideración de bien de inversión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40, números 8 y 9, de la Ley 20/1991

(.....)

La Fundación consultante, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y con

domicilio fiscal en las Islas Canarias, podrá acogerse a la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en la ejecución de obra de construcción de un edificio donde ubicar su laboratorio en la medida en que no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas de IGIC por las cuotas que hubiera soportado

en dicha ejecución de obra en el caso de no aplicar la exención. Será necesario para cumplir dicho requisito que la prorrata general de deducción aplicable por el sujeto pasivo sea distinta de 100 por 100, es decir, que realice algún tipo de operaciones sin derecho a deducción, circunstancia que podría ocurrir si realiza prestaciones de servicio formativas al personal investigador en las que sea aplicable la exención establecida en el artículo 10.1.10) de la Ley 20/1991. Aclarar que, en el caso de que la Fundación que realice exclusivamente operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización, al igual que ocurre con el ejercicio del derecho a la deducción, no podrá aplicar la exención del artículo 25 de la Ley 20/1991, puesto que dichos empresarios o profesionales no tienen la consideración de sujetos pasivos del IGIC.”

(Contestación vinculante de fecha 22/03/2012)

*Clave: bienes usados*

“Partiendo del hecho de que la entrega objeto de consulta se encuentra sujeta al IGIC, de la descripción efectuada en el escrito de petición de la consulta, se cumplen los siguientes requisitos para que resulte aplicable la exención

del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994:

- La entidad adquirente se encuentra establecida en Canarias.
- La entidad adquirente no tiene derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportada en la adquisición o importación de bienes o servicios.
- Se trata de un bien de inversión para la sociedad adquirente y la entrega se realiza en ocasión de una inversión inicial (ampliación de un establecimiento).
- Es indiferente que se trate de un bien de inversión usado, puesto que la entidad mercantil adquirente cumple las condiciones establecidas en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el artículo único del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Tratándose de un bien de inversión usado, el último requisito que debe cumplir es que no se hubieran beneficiado anteriormente de las exenciones previstas en el citado artículo 25 de la Ley 19/1994. En efecto, el artículo 25.4.a) de la Ley 19/1994 dispone lo siguiente:

“Sin perjuicio de los requisitos establecidos en los apartados anteriores, las exenciones reguladas

en este artículo están sometidas al cumplimiento de las siguientes condiciones:

a) Los bienes de inversión deben ser nuevos, salvo que el adquirente o importador cumpla las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso los bienes de inversión podrán ser usados, siempre que estos no se hubieran beneficiado anteriormente de las exenciones previstas en este artículo. El requisito de bien de inversión nuevo no será de aplicación en relación con el suelo.”

La cuestión, por tanto, se centra en analizar si el bien de inversión objeto de entrega se ha beneficiado o no anteriormente de las exenciones establecidas en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

La entidad mercantil transmitente adquirió el bien de inversión objeto de entrega a través de la aportación no dineraria en una ampliación de capital. El hecho imponible exento fue la ampliación de capital que no grava un desplazamiento patrimonial del socio a la sociedad, sino directamente grava el acto o la operación societaria. La transmisión del socio a la sociedad del bien de inversión de naturaleza mobiliaria podría estar sujeta al IGIC o no sujeta a la modalidad de transmisiones

patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), dependiendo de si estaba o no integrado en el patrimonio empresarial o profesional del socio aportante. Con ello se quiere decir, que el desplazamiento patrimonial que se produce con toda aportación no dineraria en una ampliación de capital (o en una constitución de sociedad) no se encuentra gravado a través de los hechos imponibles de ampliación de capital o constitución de sociedades.

Por tanto, cuando se aporta un bien de inversión en una ampliación de capital y, consecuencia de ello, esta operación societaria se encuentra exenta del ITPAJD por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, quien se está beneficiando de la exención es la operación societaria y no el desplazamiento patrimonial del bien de inversión.

(...) Conforme a todo lo expuesto, (...) a los efectos de lo establecido en el artículo 25.4.a) de la Ley 19/1994, no se considera que un bien de inversión se ha beneficiado anteriormente de la exención prevista en el citado artículo cuando la sociedad transmitente adquirió el bien a través de una aportación no

dineraria en una ampliación de capital exenta por aplicación, igualmente, del artículo 25 de la Ley 19/1994.”

(Consulta vinculante de fecha 16/05/2012)

*Clave: ampliación local comercial*

“Es susceptible de aplicar la exención del IGIC a que se refiere el artículo 25 de la Ley 19/1994 a la adquisición de dos locales comerciales por parte de la entidad consultante, sociedad mercantil establecida en Canarias, con el objeto de ampliar la superficie útil de otro local preexistente en el mismo centro comercial, en el que el consultante desarrolla una actividad por la que tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC.

Al radicar los locales comerciales en Los Cristianos, término municipal de Arona, el valor del suelo de los citados locales también puede beneficiarse de la exención del IGIC.

La aplicación de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 exige también el cumplimiento del resto de los requisitos formales a que se refiere la citada referencia legal.”

(Consulta vinculante de fecha 27/06/2012)

*Clave: traslado de local*

“No es aplicable la exención del IGIC a que se refiere el artículo 25 de la Ley 19/1994 en la adquisición, primera transmisión sujeta y no exenta de IGIC, de un local destinado a oficina por parte del consultante, sociedad mercantil con domicilio fiscal en las Islas Canarias, al que se da traslado de su actividad empresarial o profesional desde otro local de oficina anteriormente en arrendamiento, por lo que la adquisición no se realiza con ocasión de una inversión inicial.”

(Consulta vinculante de fecha 10/07/2012)

### **III. IMPUESTO SOBRE COMBUSTIBLE DERIVADOS DEL PETRÓLEO**

*Clave: pesca costera*

“Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que, hasta tanto no se apruebe el modelo a que se refiere el artículo 11.3 del Reglamento del IECDP para la solicitud de devolución de cuotas soportadas del IECDP por entregas realizadas a buques afectos a la pesca costera, el instante, estación de

servicio de venta de combustible, podrá presentar un escrito dirigido al órgano competente de la Administración Tributaria Canaria en el que haga constar, como mínimo, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del interesado y, en su caso, de la persona que lo represente, y las cuotas sobre las que se desea obtener la devolución, sin perjuicio de cualquier otra mención que el instante considere relevante en el ejercicio de su derecho a la devolución.

Para probar que han soportado las cuotas tributarias cuya devolución se solicita deberá adjuntar las facturas originales en las que la compañía proveedora de los combustibles le

haya repercutido el IECDP, así como las copias de las facturas emitidas y las declaraciones de afección a la pesca costera correspondientes a las entregas de combustibles a los buques afectos a la pesca costera que justifican la operación asimilada a la exportación del combustible.

Por último, el plazo para presentar las solicitudes de devolución comenzará desde el día siguiente a la entrega de combustible con destino al avituallamiento de buques afectos a la pesca costera, y prescribirá, salvo interrupción, a los cuatro años.”

(Consulta vinculante de fecha 27/06/2012)



**RESUMEN DE CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE  
TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA QUE  
AFECTAN AL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS EN  
EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA  
(De enero a junio de 2012)**

**ROQUE FLORIDO CAÑO**

Inspector de Hacienda del Estado

Esta sección de la revista se propone como objeto recoger, de forma resumida, las contestaciones de la Dirección General de Tributos (DGT) que, evacuadas en el período identificado en la cabecera, se refieran a consultas formuladas a dicho centro directivo, en cuanto conciernan al Régimen Económico y Fiscal (REF) de Canarias, siempre que se incardinan dentro del ámbito de la imposición directa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF-, Impuesto sobre Sociedades –IS- e Impuesto sobre la Renta de no Residentes –IRNR-).

Como viene siendo habitual el artículo se estructura identificando la figura del REF a que cada consulta se refiere, y, dentro de cada figura, el concreto elemento de la misma examinado. Por lo demás, se resaltarán aquellas consultas que, por novedosas o especialmente didácticas

o ilustrativas, resulten, a juicio del autor, más interesantes, procurando, en la medida de lo posible, evitar la reiteración innecesaria que supondría la repetición de criterios consolidados y de sobra conocidos, así como, finalmente, llegado el caso, se pedirá permiso al lector para realizar determinados comentarios sobre algún aspecto concreto, a título mera y totalmente personal. Asimismo, ha de añadirse que puede ocurrir que se incluyan contestaciones a consultas cuya fecha sea anterior al período identificado en la cabecera de cada artículo. Esto sucederá cuando, habida cuenta la tardanza del autor en llegar al conocimiento de las mismas, su relevancia aconseje la inclusión pese a su carácter extemporáneo.

**RESERVA PARA INVERSIONES EN  
CANARIAS**

Cabe recordar que, tal y como se infiere de la disposición transitoria

segunda del Real Decreto Ley 12/2006, la redacción actual del artículo 27 –regulador de la RIC- de la Ley 19/1994 será de aplicación a reservas dotadas con cargo a beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados a partir del 01 de enero de 2007. (La redacción actual del artículo 27 es fruto del mencionado Real Decreto Ley 12/2006 y encuentra su desarrollo en el Real Decreto 1758/2007 por el que se aprueba el Reglamento ejecutivo de la Ley 19/1994 en esta materia). El cambio, la RIC se regirá por la redacción anterior del artículo 27 de la Ley 19/1994 cuando se trate de dotaciones correspondientes a beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados hasta el 31 de diciembre de 2006, y esto será así –según ha precisado la doctrina de la Dirección General de Tributos- en todos sus aspectos, incluidos aquellos, como la materialización y el mantenimiento de la inversión, cuyos efectos se extiendan más allá de la mencionada fecha de entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2006.

Al hilo de lo anterior hay que apuntar que se observa que la DGT, al contestar las consultas, en muchas de ellas, viene analizando las cuestiones que se le plantean tanto a la luz de la nueva normativa como de la anterior.

Esto sucede al formular con frecuencia los consultantes cuestiones que afectan al mismo tiempo a beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados antes y después del 1 de enero de 2007. Por esta razón, se diferenciará, en su caso, dentro de cada consulta los aspectos analizados a la luz de ambas redacciones, la anterior y la actualmente vigente.

***RIC. Materialización. Adquisición de un local que es sede de una entidad de crédito y posterior arrendamiento a la misma entidad bancaria por la sociedad adquirente.***

➤ Consulta V0462-12, de fecha 1 de marzo de 2012.

Esta consulta es sustancialmente igual a otra que recogimos en el número anterior de la revista en esta sección, la V3074-11, de fecha 27 de diciembre de 2011.

En este caso, la entidad consultante, residente en el archipiélago canario, tiene la consideración de empresa de reducida dimensión y desarrolla la actividad económica de arrendamiento de locales comerciales, contando al efecto con los medios materiales y personales

mínimos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF. La consultante tiene previsto adquirir un local comercial ubicado en una zona en declive turístico, actualmente propiedad de una entidad bancaria y que es utilizado por la misma como oficina o sucursal abierta al público para su actividad. La consultante arrendará dicho local a la propia entidad bancaria durante un período de 20 años, más dos prórrogas de 5 años. Se establece además un derecho de opción de compra a favor de la arrendataria ejercitable a partir del año vigésimo de duración del contrato por el valor de mercado del inmueble que será determinado por expertos independientes en su momento. El mencionado local, según informa la consultante, no se ha beneficiado anteriormente de la DIC ni ha sido materialización de la RIC.

Se plantea si la inversión en el inmueble señalado podría considerarse apta como materialización de la dotación a la reserva para inversiones en Canarias.

**La contestación a la consulta parte de la redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994 aplicable a las dotaciones a la reserva correspondientes a beneficios de períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007.**

La DGT señala que, afectos de determinar si dicha adquisición puede

resultar apta para materializar la RIC, en primer lugar, la adquisición del local ha de tener la consideración de inversión. Para allegar a esta determinación, en aplicación del artículo 10.3 del TRLIS, hemos de remitirnos al Plan General de Contabilidad.

En este orden, la NRV 8ª del PGC distingue entre el arrendamiento operativo y arrendamiento financiero. En la primera de las modalidades las partes se limitan a registrar el gasto y el ingreso por las distintas cuotas respectivamente. En el arrendamiento financiero, en cambio, el arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza y un pasivo financiero por el mismo importe, mientras que el arrendador contabilizará un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir más el valor residual descontados al tipo de interés implícito, reconociendo el resultado por diferencia con el valor contable del bien. En definitiva, en el arrendamiento financiero el arrendatario y el arrendador dan de alta y de baja, respectivamente, el bien objeto del contrato. La calificación del arrendamiento como financiero o como operativo vendrá determinada según se transfieran o no sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del bien. Se presumirá que se produce esta transferencia cuando exista opción de compra y no existan dudas razonables de que se va a ejercer

la misma. También, aunque no exista dicha opción, se calificará el arrendamiento como financiero cuando concurren alguna de las circunstancias previstas en la norma de valoración (por ejemplo, contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo o cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario, entre otros supuestos).

Por otro lado, la misma norma de valoración, precisa que, en los casos de venta con arrendamiento posterior, cuando por las condiciones económicas se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción; adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero. El arrendador, por su parte, contabilizará el correspondiente activo financiero.

Finalmente la norma de valoración 8ª contiene una regla específica para los arrendamientos conjuntos de terrenos y edificaciones, a la que nos remitimos y no vamos a

trascibir pero de la que destacamos que como normalmente el terreno tiene una vida económica indefinida, en un arrendamiento financiero conjunto, los componentes de terreno y edificio se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente al terreno como un arrendamiento operativo, salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del periodo de arrendamiento.

Por otro lado, desde la perspectiva fiscal, el artículo 11.3 del TRLIS sienta que *<<siempre que el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra o renovación, en el caso de cesión de uso de activos con dicha opción, sea inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían a éste dentro del tiempo de duración de la cesión, la operación se considerará como arrendamiento financiero>>*, así como que *<<cuando el activo haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, la operación se considerará como un método de financiación y el cesionario continuará la amortización de aquél en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión>>*.

Después de referir la normativa contable y fiscal citada, la DGT se

comienza desgranar su análisis y contestación.

Así, el Centro Directivo precisa que de la información facilitada en el escrito de consulta no resulta posible deducir si el fondo económico de la operación responde a una operación de financiación, de manera que el importe obtenido por la entidad bancaria en la transmisión sea adeudado a la entidad consultante posteriormente a través del contrato de arrendamiento con opción de compra.

Tributos viene a indicar que, en caso de que se dieran las circunstancias para que pudiera considerarse el arrendamiento planteado como un arrendamiento financiero, no merecería la pena -por decirlo de algún modo- seguir hablando, por cuanto la operación de compra conectada con el arrendamiento posterior no originaría para a la adquirente (la consultante) inmovilizado material alguno.

Por el contrario, en el caso de que no se dieran las circunstancias para calificar al arrendamiento como financiero, la entidad consultante (adquirente y arrendadora) continuaría presentando y valorando el activo cedido en arrendamiento conforme a su naturaleza (más en concreto, como un activo fijo o no corriente), por lo que procedería analizar las condiciones que habría de cumplir la adquisición del

citado elemento para poder ser considerada apta como materialización de la RIC. Llegados a este punto, Tributos concluye que dicho activo fijo (el local) merecería para la adquirente la calificación contable de <<inversión inmobiliaria>> (habida cuenta de que se trata de terrenos o construcciones que la empresa destina a la obtención de ingresos por su arrendamiento), inversión la cual podrá considerarse afecta y ser necesaria para el desarrollo de una actividad económica ya que la entidad consultante se dedica al arrendamiento de locales de negocio contado para ello con los requisitos objetivos de local y persona empleada. Por tanto, nos hallaríamos ante un activo fijo usado que queda afecto y es utilizado en el desarrollo de una actividad de naturaleza económica. La DGT deduce así que, dado que el adquirente es una empresa de reducida dimensión, el carácter usado no sería óbice para que el local pudiera ser considerado <<inversión inicial>>, pero que, en todo caso, al no suponer la inversión ni la creación, ni la ampliación ni la diversificación ni la transformación sustancial de la actividad de un establecimiento, no podrá suponer materialización por esta vía, es decir, por la letra A del artículo 27.4. Ahora bien, como suele suceder, al tratarse de una materialización <<directa>>, siempre podrá ser inversión válida por la letra C, comúnmente conocida como <<ayuda al funcionamiento>>. No obstante,

añade Tributos, al invertirse en un inmueble que va a ser objeto de arrendamiento, habrán de cumplirse las condiciones del apartado 8 del artículo 27. Partimos del supuesto de que el arrendamiento no es financiero. También hemos visto que sí se satisfaría, en principio, la exigencia de que el arrendamiento albergara naturaleza económica. Ahora bien, además, sabemos que los bienes habrán de recibir alguna de las afectaciones o destinos cualificados específicamente previstos para que los inmuebles cedidos en arrendamiento se admitan para -o mejor dicho, no suponga el incumplimiento de los requisitos asociados a- la RIC. Y en el caso que nos ocupa parece que sí se recibe alguna de estas afectaciones cualificadas, en concreto, la que se refiere a que los bienes inmuebles destinados al arrendamiento se vinculen al desarrollo de actividades en zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive. Esto es así por cuanto el local adquirido, conforme al artículo 23 del Reglamento aprobado por el RD 1758/2007 parece que es una <<zona comercial>> (es decir, un local de negocio) situada en un <<área cuya oferta turística se encuentra en declive>>. Por último, no podrá existir vinculación entre arrendador y arrendatario, aspecto sobre el que el consultante no da datos.

Por otro lado, la parte de la inversión correspondiente al <<suelo>> del local, para ser válida cabe añadir que deberá recibir también alguna de las afectaciones cualificadas previstas para el suelo en la letras A y C de artículo 27.4 (afectaciones muy parecidas -aunque no exactamente coincidentes- con las que el apartado 8 prevé para el arrendamiento de inmuebles). En el caso que nos ocupa, parece que sí recibe una de estas afectaciones concretas, la misma señalada anteriormente, esto es, la afectación a zonas comerciales situadas en un área cuya oferta turística se encuentra en declive por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas.

Finalmente, no podemos olvidar que, al tratarse de un bien usado, así como de una parte de la inversión que es imputable al suelo, habrán de cumplirse las previsiones del apartado 12 del artículo 27 de la Ley 19/1994, el cual establece que *<<tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni de la deducción por*

*inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991>>.*

Aparte de la consulta ahora reseñada, y de la recogida en el número anterior de la revista, es de resaltar que existe otra consulta que plantea un caso casi idéntico, la V0522-12, de 8 de marzo de 2012.

No deja de ser curioso que se presenten tres consultas casi seguidas con los mismos presupuestos: compra de un local destinado a materializar la RIC y posterior arrendamiento con opción de compra al mismo vendedor que, en todos los casos, es una entidad de crédito. Tal curiosa reiteración, unido al hecho de que el vendedor/arrendatario siempre sea un banco, hace inevitable pensar (aun a riesgo de ser mal pensado) que, en el fondo, la operación pueda tener mucho de fórmula de financiación, de algún modo que, de los estrictos términos de la consulta, se escapa.

Para mayores reflexiones al respecto me remito al número 36 de la revista.

***RIC. Consolidación del beneficio fiscal. Jubilación y materialización indirecta.***

➤ Consulta V0936-12, de fecha 30 de abril de 2012.

El consultante, persona física que ejerce la actividad profesional de notario en Canarias, tiene previsto realizar la dotación a la reserva para inversiones en Canarias que materializará mediante la suscripción de la ampliación de capital de una sociedad, que es la que realizará la inversión en los elementos patrimoniales que exige el artículo 27 de la Ley 19/1994. Estando prevista su jubilación en los próximos años, pregunta el consultante si el cese en su actividad obligaría a regularizar los beneficios fiscales obtenidos, aun cuando las acciones o participaciones suscritas se mantuvieran en su patrimonio personal con posterioridad a su jubilación hasta alcanzar los cinco años de mantenimiento previsto en la Ley.

**El Centro Directivo analiza la cuestión a la luz de la redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994 aplicable a reservas dotadas con cargo de beneficios obtenido en períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007.** Ello no obstante, creo que la Dirección General de Tributos ofrece un criterio general aplicable a las distintas redacciones.

La DGT señala que, de conformidad con los apartados 8 y 15 del artículo 27 de la Ley 19/1994, para beneficiarse fiscalmente de la RIC, el cumplimiento de la obligación de mantener en el patrimonio del

consultante las inversiones realizadas para materializar la RIC ha de interpretarse en el sentido de que tales inversiones han de vincularse a un centro de actividad desarrollado en Canarias por el sujeto pasivo. Por el contrario, de producirse el cese en la actividad económica del consultante por jubilación con anterioridad al vencimiento del plazo de mantenimiento de las preceptivas inversiones, las obligaciones de materialización y mantenimiento devendrían de imposible cumplimiento por cuanto dicho cese supone liquidar la actividad desarrollada en Canarias, con lo que el consultante incumpliría las obligaciones de mantenimiento de las inversiones, surgiendo la obligación de sumar a la cuota íntegra del ejercicio en que se incumple la cantidad indebidamente deducida más los intereses de demora. Las sumas de estos importes se añadirán a la cuota líquida del año de regularización, es decir, del año del incumplimiento.

Ciertamente esta consulta encierra una relevancia considerable. La DGT entiende, atendiendo básicamente al espíritu de la RIC, que el cese (¿definitivo?) de la actividad económica por la causa que sea supone per se el decaimiento del derecho a la consolidación del incentivo fiscal por cuanto el mismo está condicionado a que exista un

centro de actividad (económica) en Canarias desarrollada por el propio sujeto pasivo que se beneficia de la reducción (al margen que coincida o no con el que realiza las inversiones). Esta idea, como se acaba de ver, tiene importantes repercusiones, sobre todo en el caso de la materialización indirecta.

***RIC. Materialización por entidad aseguradora en deuda pública canaria y en viviendas cedidas a los empleados.***

➤ Consulta V1537-12, de fecha 13 de julio de 2012.

La entidad consultante es una mutua de seguros y reaseguros a prima fija, sin ánimo de lucro, que tiene por objeto asegurar a sus mutualistas contra los riesgos amparados en las distintas modalidades de seguro que practica, básicamente automóviles y en menor medida otros ramos. La consultante es una entidad que desarrolla su actividad única y exclusivamente en Canarias, poseyendo un fondo mutual de capital íntegramente canario. La consultante tributa al tipo del 25 por 100 establecido en el artículo 28 del TRLIS.

La consultante desea invertir en Canarias parte de sus beneficios,

obtenidos en dicho territorio en el que ejerce su actividad empresarial, en los siguientes activos:

-Títulos valores de deuda pública emitidos por la Comunidad Autónoma de Canarias o de las Corporaciones Locales canarias.

-Viviendas de nueva construcción en Tenerife y Gran Canaria con el fin de destinarlas a la cesión de uso a sus empleados y mediadores que se trasladen a estas islas con motivo a la asistencia a cursos de formación.

**La DGT emite su contestación partiendo de la consideración de que todas las dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias realizadas por la sociedad consultante se efectuaron a partir de 1 de enero de 2007.**

De acuerdo con el apartado 2 del artículo 2 del Real Decreto 1758/2007 por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 en esta materia se considerará que tienen como actividad principal la prestación de servicios financieros, entre otras, las entidades aseguradoras.

Conforme al apartado 1 del artículo 27 de la Ley 19/1994 y el apartado 1 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1758/2007 las entidades que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros únicamente podrán disfrutar de la reducción por la

dotación a la reserva para inversiones en Canarias cuando realicen alguna de las llamadas inversiones iniciales a que se refiere el artículo 6 de este reglamento, esto es:

- (i) inversiones del artículo 27.4.A de la Ley 19/1994 o <<inversiones iniciales>> propiamente dichas consistentes en la adquisición de elemento del activo fijo como consecuencia de la creación de un establecimiento, la ampliación de un establecimiento, la diversificación de la actividad de un establecimiento o la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento, tal y como se definen en el artículo 8 del Reglamento.
- (ii) inversiones del artículo 27.4.B de la Ley 19/1994 o <<creación de empleo>> derivada de la realización de inversiones iniciales y
- (iii) inversiones del artículo 27.1.D 1º de la Ley 19/1994 o <<materialización indirecta>> consistente en la suscripción de acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que estas sociedades realicen inversiones iniciales (es

decir, inversiones previstas en las letras A y B anteriores).

El Centro Directivo señala que, en primer lugar, en relación con la inversión en títulos valores de deuda pública emitidos por la Comunidad Autónoma de Canarias o de las Corporaciones Locales canarias, recogida en el artículo 27.4.D.4º de la Ley 19/1994, dicha inversión no tendrá la consideración de apta para materializar la RIC de la consultante ya que al tratarse de una entidad aseguradora, los únicos valores válidos para materializar la RIC son los recogidos en el nº 1 de dicha letra y apartado.

Por otro lado, en cuanto a la inversión en viviendas de nueva construcción, la DGT contesta que no podrá calificarse como inversión inicial

en ninguna de las modalidades previstas en el artículo 8 del reglamento, en la medida de que las mencionadas viviendas no quedarán afectas ni a la actividad aseguradora, actividad principal de la consultante, ni a una nueva actividad económica, a saber la actividad económica de arrendamiento, en la medida en que la consultante no parece disponer de los medios materiales y humanos para que dicha actividad tenga la consideración de actividad económica, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 27.2 de la LIRPF, por lo que la adquisición de las mencionadas viviendas no tendrá la consideración de materialización válida de la entidad aseguradora consultante.

En la consulta que ahora reseñamos me gustaría destacar un aspecto accesorio. La DGT parece asimilar a todos los efectos la cesión de viviendas para uso de los empleados con el arrendamiento de inmuebles, con las limitaciones y cualificaciones específicas que ello implica.

**RESUMEN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-  
ADMINISTRATIVAS RELATIVAS A LOS TRIBUTOS CUYA  
GESTIÓN CORRESPONDE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
CANARIA**

**(marzo 2012 – julio 2012)**

**DIEGO LÓPEZ TEJERA**

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

**I. LEY GENERAL TRIBUTARIA**

- 1) Deuda tributaria: componentes de la misma. Intereses de demora en el caso de liquidaciones a cargo de sujetos pasivos declarados en concurso: cuantificación (Res. de 26/07/2012, Reclam. nº JTS 9/2011, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife).
- 2) Prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria: cómputo en el caso de responsabilidad subsidiaria (Res. de 12/07/2012, Reclam. nº JTS 72/2012, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife).
- 3) Procedimiento de recaudación. Aplazamientos y fraccionamientos: potestades discrecionales versus potestades regladas (Res. de 16/03/2012, Reclam. nº JTS 29/2012, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)
- 4) Infracciones y sanciones tributarias. Infracción del art. 191.6 de la LGT (falta de ingreso en plazo de tributos incluidos por el obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad pero sin cumplir los requisitos del art. 27 para aplicar los recargos por declaración extemporánea pero sin requerimiento previo). Claridad de la norma tipificadora.. Escaso o nulo margen de maniobra de la Administración la cual está sometida al principio de legalidad sin que pueda asumir funciones legislativas (Res. de 15/03/2012, Reclam. nº JTS 27/2012, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife).
- 5) Infracciones y sanciones tributarias. Dentro de la culpa, se engloba no sólo la culpa lata, sino también la culpa leve e incluso la culpa levísima (Res. de 22/02/2012, Reclam. nº JTS 87/2011, y Res. de 15/03/2012, Reclam.

nº JTS 27/2012, de la Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife).

6) Revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Admisibilidad en fase de revisión de los elementos probatorios no aportados en el procedimiento de aplicación de los tributos: improcedencia (Resoluciones de 03/07/2012, Recursos de alzada nº 03/2012 y 04/2012, Junta Central Económico-Administrativa de Canarias).

## II.- TRIBUTOS CEDIDOS

1) Impuesto sobre el Patrimonio: imposibilidad de declarar como vivienda habitual dos domicilios diferentes (Res. de 12/07/2012, Reclam. nº 38/01274/2009, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

2) Impuesto sobre el Patrimonio. Deducibilidad, como deuda, en la autoliquidación presentada por un ejercicio de la cuota correspondiente al mismo ejercicio a que se refiere la declaración: improcedencia (Res. de 12/07/2012, Reclam. nº 38/01274/2009, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

## III.- TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

1) Deduciones. Eventual derecho a la devolución cuando se ha producido la caducidad del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en concepto de IGIC: denegación. El derecho a la devolución no puede contemplarse como un derecho autónomo e independiente del derecho a la deducción. Si el derecho a la deducción puede ejercitarse durante un plazo máximo de cuatro años, transcurrido el cual caduca, el mismo plazo resulta aplicable al derecho a la devolución. No resulta de aplicación la doctrina del Tribunal Supremo en materia del IVA, pues Canarias está fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y, además, la regulación legal del IGIC difiere de la normativa reguladora del IVA (Res. de 03/07/2012, Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio nº 1/2012, Junta Central Económico-Administrativa de Canarias)

2) Posibilidad de comprobar la procedencia de deducción de cuotas soportadas en concepto de IGIC aunque tengan su origen en periodos respecto a los que haya prescrito el derecho a liquidar (Res. de 22/02/2012, Reclam. nº JTS 87/2011, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)

3) Devolución a no establecidos. Denegación de la devolución por incumplimiento del requisito temporal: procedente. No cabe impugnar la denegación alegando que la fijación del requisito temporal en la norma reglamentaria vulnera el principio de reserva de ley, pues, desde el día 1 de enero de 2009 (fecha de entrada en vigor de la Ley 6/2008), el plazo establecido para ejercitar el derecho a la devolución de cuotas del IGIC soportadas por sujetos no establecidos en Canarias fue objeto de elevación de rango normativo (Res. de 19/03/2012, Reclam. nº JTS 32/2012, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)

B) Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las islas Canarias.

1) Inadmisión del recurso de reposición por extemporáneo: procedente. En materia de importaciones, el régimen de aplicación del impuesto se acomoda al esquema tradicional de "liquidación recaudación" (.....) (Res. de 19/03/2012, Reclam. nº JTS 31/2012, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)

IV.- INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994 (LEY DEL REF) QUE AFECTAN AL IGIC Y AL ITPAJD (norma de exención del artículo 25).

1) Exención del IGIC en la adquisición de bienes de inversión: necesidad como requisito-condicionante previo, de que la sociedad adquirente del "bien de inversión" no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en concepto de IGIC porque el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de realización de la entrega del bien de inversión haya sido inferior al 100% (Res. de 09/03/2012, Reclam. nº JTS 3/2012, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)

## I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

**1) Deuda tributaria: componentes de la misma. Intereses de demora en el caso de liquidaciones a cargo de sujetos pasivos declarados en concurso: cuantificación (Res. de 26/07/2012, Reclam. nº JTS 9/2011, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)**

El día 22 de noviembre de 2010 la Administradora de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife dictó resolución -notificada el día 2 de diciembre de 2010- en cuya virtud, ultimando un determinado procedimiento de comprobación limitada, dictó cuatro liquidaciones -a cargo de la entidad "H"- por importe global de 70.720'63 euros (incluidos los intereses de demora), de los cuales 46.960'95 euros correspondían al ejercicio 2006, 20.956'43 euros al ejercicio

2007, 2.221' 63 euros al ejercicio 2008 y 581'62 euros al ejercicio 2009.

Por la referida entidad se interpuso reclamación económico-administrativa, alegando –entre otros argumentos- que había habido un exceso de intereses de demora liquidados por los débitos correspondientes a los años 2006, 2007 y 2008, que no tenían la consideración de créditos contra la masa y se liquidaron indebidamente hasta el 1 de abril de 2009, en tanto que la fecha límite debió ser el día 4 de diciembre de 2008, fecha en que la entidad fue declarada en concurso de acreedores por el Juzgado Mercantil, siendo esto relevante a efectos de dictar la liquidación, particularmente en cuanto a la liquidación de intereses de demora, toda vez que la regla general es que el concurso producirá la suspensión del devengo de intereses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley Concursal.

Señala en su Resolución (FJ Sexto) la Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife que el concurso es un procedimiento de ejecución universal, en el que se persigue la satisfacción de todas las deudas del deudor insolvente y exige la previa determinación de la masa pasiva del concurso. La Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en su artículo artículo 84 traza una primera distinción entre **créditos concursales** y **créditos contra la masa** y establece que "constituyen la masa

*pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa". Por consiguiente –continúa la Junta- "todos aquellos créditos contra el deudor común que no tengan la consideración de créditos contra la masa se consideran créditos concursales -que, en definitiva, son los que nacieron o tienen su origen antes de la declaración de concurso e integran la masa pasiva del concurso-. Por contra, los créditos contra la masa quedan fuera de la masa pasiva del concurso y de los efectos del mismo".*

Precisa la Junta territorial que "las facultades de comprobación e investigación de la Administración Tributaria para la correcta determinación de los créditos públicos que pueden culminar en la práctica de liquidaciones tributarias se mantienen cuando la entidad ha sido declarada en concurso de acreedores cualquiera que sea la fase de tramitación en que se encuentre el mismo. Sin embargo, el concurso impone determinadas restricciones respecto de los intereses legales o convencionales - que el Tribunal Económico-Administrativo Central hace extensivas, en una reciente resolución, respecto de los intereses de demora- cuyo devengo se suspende al ser declarado el concurso ex artículo 59 de la Ley Concursal". Transcribe a estos efectos la Junta Territorial varios párrafos de la Resolución nº 00/1792/2010, de fecha 28 de noviembre de 2011, del

Tribunal Económico-Administrativo Central.

Analiza la Junta a continuación el artículo 59 de la Ley Concursal, el cual - señala- impone determinadas restricciones respecto de los intereses legales o convencionales cuyo devengo se suspende al ser declarado el concurso y, puesto que los intereses de demora, además de tener una naturaleza compensatoria, también tienen un origen legal, están afectados por la suspensión en su devengo sin que sean cuantificables y, por tanto, exigibles hasta que el concurso llegue a una solución de convenio o liquidación.

El citado precepto establece:

*«1. Desde la declaración de concurso, quedará suspendido el devengo de los intereses, legales o convencionales, salvo los correspondientes a los créditos con garantía real, que serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía. Los créditos salariales que resulten reconocidos devengarán intereses conforme al interés legal del dinero fijado en la correspondiente Ley de Presupuestos. Los créditos derivados de los intereses tendrán la consideración de subordinados a los efectos de lo previsto en el artículo 92.3º de esta Ley.*

*2. No obstante, cuando en el concurso se llegue a una solución de convenio que no implique quita, podrá pactarse en él el cobro, total o parcial, de los intereses cuyo devengo hubiese resultado suspendido, calculados al tipo legal o al convencional si fuera menor. En caso de liquidación, si resultara remanente después del pago de la totalidad de los créditos concursales, se satisfarán*

*los referidos intereses calculados al tipo convencional».*

Aclara la Junta que, en relación con la previsión de suspensión contenida en el citado precepto, y aunque la norma no distinga según la naturaleza de los créditos, comparte el criterio de la Audiencia Provincial de Barcelona, en su sentencia núm. 242/2009, de 8 de julio, de tal forma que se considera que, aunque el citado precepto no lo diga expresamente, se está refiriendo necesariamente a los intereses devengados por créditos concursales, pero no a los que generan los créditos contra la masa, por lo general nacidos o generados con posterioridad a la declaración de concurso.

En definitiva, como primera conclusión, afirma la Junta: 1º) A los intereses devengados por créditos concursales les es de aplicación la previsión contenida en el artículo 59 de la Ley Concursal y su devengo se suspende al ser declarado el concurso; y 2º) Los intereses devengados por créditos contra la masa (por lo general nacidos o generados con posterioridad a la declaración de concurso) tienen la consideración de créditos contra la masa y no sufren las restricciones que establece el artículo 59 de la Ley Concursal.

Prosigue la Junta Territorial Económico-Administrativa recordando que la solución al concurso viene dada por la aprobación de un Convenio o por la liquidación de los bienes y derechos que forman parte de la masa activa y la disolución de la entidad concursada, y que, por su parte, a tenor de lo previsto en el artículo 133 de la Ley Concursal, relativo al comienzo y alcance de la eficacia del Convenio:

*« (...) 1. El convenio adquirirá plena eficacia desde la fecha de la sentencia de su aprobación, salvo que, recurrida ésta, quede afectado por las consecuencias*

*del acuerdo de suspensión que, en su caso, adopte el juez conforme a lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 197.*

*2. Desde la eficacia del convenio cesarán todos los efectos de la declaración de concurso, quedando sustituidos por los que, en su caso, se establezcan en el propio convenio y sin perjuicio de los deberes generales que para el deudor establece el [artículo 42](#) (...)».*

Trasladando dichas consideraciones al caso que nos ocupa, puntualiza el órgano económico-administrativo que: 1º) En fecha 4 de diciembre de 2008 la mercantil "H" fue declarada en concurso de acreedores dictado por el Juzgado Mercantil número 3 de Barcelona 2º) En fecha 19 de abril de 2010 devino firme la sentencia dictada por el Juzgado Mercantil número 3 de Barcelona, en virtud de la cual se aprobó el Convenio de Acreedores de la compañía, según consta en el Registro Público de Resoluciones Concursales del Registro Mercantil y en esa fecha cesaron, por tanto, los efectos de la declaración de Concurso ex artículo 133.2 de la Ley Concursal; y 3º) En fecha 22 de noviembre de 2010 -fecha posterior a la sentencia por la que se aprueba el Convenio de Acreedores y, en consecuencia, cuando ya han cesado los efectos de la declaración de Concurso ex artículo 133 de la Ley Concursal-, es cuando la Administración de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife dicta la resolución impugnada.

Añade la Junta que incluso la fecha de iniciación del procedimiento de comprobación limitada de referencia (28 de mayo de 2010) fue posterior a la fecha en que devino firme la sentencia por la que se aprueba el Convenio de Acreedores de la compañía (19 de abril de 2010).

En definitiva, concluye el órgano económico-administrativo, si bien es cierto que el artículo 59 de la Ley Concursal impone determinadas restricciones respecto de los intereses legales o convencionales de los créditos concursales -que el Tribunal Económico-Administrativo Central hace extensivas respecto de los intereses de demora-, y su devengo se suspende al ser declarado el concurso, también es cierto que tales intereses sí serán cuantificables y, por tanto, exigibles desde la fecha en que el concurso llegue a una solución de convenio o liquidación (en el supuesto controvertido, en fecha 19 de abril de 2010 devino firme la sentencia en virtud de la cual se aprobó el Convenio de Acreedores de la compañía y, por tanto, en esa fecha cesaron los efectos de la declaración de Concurso ex artículo 133 de la Ley Concursal, en particular -en cuanto aquí nos interesa- las restricciones que impone el artículo 59 de la Ley Concursal respecto a los intereses devengados por créditos concursales). Por lo que, en conclusión, se desestima la pretensión del reclamante.

**2) Prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria: cómputo en el caso de responsabilidad subsidiaria (Res. de 12/07/2012, Reclam. nº JTS 72/2012, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)**

Con fecha 22 de julio de 2002 la sociedad "CRSL" presentó autoliquidación en concepto de IGIC correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2002, con resultado "a ingresar" por importe de 24.961'92 euros; y con fecha 31 de enero de 2003 presentó autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre del mismo ejercicio 2002, con resultado "a ingresar" por importe de 4.759'17 euros.

No habiendo satisfecho dentro del período voluntario de ingreso las correspondientes deudas tributarias relativas a las autoliquidaciones mencionadas, el día 28 de mayo de 2003 se notificaron a la referida entidad sendas providencias de apremio y, dentro del procedimiento de apremio se notificaron a la precitada compañía mercantil sucesivas diligencias de embargo expedidas por la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación.

Previa la declaración de fallida de la entidad "CRSL", se inició el correspondiente procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria y finalmente se declaró al Sr. D. IPG, en su condición de administrador de aquella entidad, responsable subsidiario del pago

de las deudas. No habiéndose satisfecho por éste dentro del período voluntario de ingreso las referidas deudas tributarias, se notificaron al Sr. D. IPG las oportunas providencias de apremio, siendo así que, dentro del procedimiento de apremio, se notificaron a aquel sucesivas diligencias de embargo expedidas por la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife, en diversas fechas, entre el 29 de agosto de 2011 y el 26 de abril de 2012.

Con fecha 24 de junio de 2011 el Sr. D. IPG interpuso recurso de reposición frente a las mencionadas providencias de apremio; la resolución desestimatoria de aquel fue objeto de impugnación en vía económico-administrativa, alegándose, de una parte, la vulneración del principio de irretroactividad normativa, y de otra, la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda y la caducidad de los expedientes.

Tras analizar el art. 167.3 de la LGT, la Junta viene a señalar que "*en definitiva, y por vía de principio general, la limitación en los motivos de oposición a las providencias de apremio se enmarca en la prohibición de rehabilitar mediante esta vía pretensiones impugnatorias frente a la liquidación que pudieron ser aducidas oportunamente más que como una taxativa enunciación de supuestos cerrados, de carácter excepcional e interpretación restrictiva, porque de lo que se trata, en síntesis, es de permitir la oposición,*

obviamente vinculada a su derecho a la defensa, ante vicios materiales o formales del título que habilita para la ejecución del crédito tributario sobre el patrimonio del deudor, pudiendo distinguirse, al respecto, entre los motivos de impugnación que afectan al presupuesto material de la vía de apremio -por no implicar incumplimiento del deudor- de aquellos otros referidos a los presupuestos formales”.

En lo que se refiere a la prescripción invocada por el interesado, se pronuncia el órgano económico administrativo en los siguientes términos:

*“En cuanto a la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda, de no hacerlo el deudor principal, a los responsables tributarios, dispone el artículo 67.2 de la Ley General Tributaria que el plazo de prescripción -fijado en cuatro años ex artículo 66.b)- para exigir la obligación de pago a los responsables tributarios -acorde con la naturaleza de los dos tipos de responsabilidad- comenzará a contarse:*

*1º) Para los responsables solidarios, desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal; no obstante, tratándose de los responsables solidarios previstos en el [artículo 42.2](#), el plazo de prescripción se iniciará cuando se produzcan los hechos que constituyan el presupuesto determinante de la responsabilidad.*

*2º) Para los responsables subsidiarios -como es el caso que ahora nos ocupa-, desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada acerca del deudor principal o de cualquiera de los responsables solidarios.*

*En definitiva, la determinación del momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas a los responsables tributarios se acomoda al principio de la «actio nata», conforme al cual, para que la prescripción sea posible, será preciso que la acción haya nacido -«actio nondum nata non praescribitur»-, pues no cabe perder por abandono un derecho o una acción en tanto no sean ejercitables.*

*Y este principio de la «actio nata» -para determinar, por lo que aquí y ahora interesa, el momento inicial de la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas a los responsables tributarios- tiene una honda tradición en nuestro ordenamiento, a la par que un plus de objetividad en su determinación que se compadece mejor con el carácter legal de la relación jurídico-tributaria.*

*En efecto, preceptúa el artículo 1969 del Código Civil que, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones se contará desde el día en que pudieron ejercitarse.*

*Y este mismo principio se consagra, expresamente, en el artículo 67.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando establece que «el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal (...) Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios». Un contenido normativo que viene a coincidir, en la práctica, con la regulación aplicable antes de la vigencia de la Ley 58/2003 por mor del juego armonizado de las normas contenidas en los artículos 37.5, 64.b) y 65 de la Ley 230/1963, así como en los artículos 12.1 y 14.1 del Real Decreto 1684/1990, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.*

Centrándose en el al supuesto de referencia, concluye la Junta Territorial que, a la vista de la documentación obrante en el expediente, en primer lugar, la última actuación practicada al deudor principal fue la diligencia de embargo expedida por la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife el día 14 de enero de 2008 y notificada a la citada entidad en fecha 7 de marzo de 2008; y de otra parte, previa declaración de fallida de la entidad deudora principal -materializada en fecha 1 de marzo de

2010-, en fecha 9 de julio de 2010 se notificó a D. IPG -en su condición de administrador de la citada entidad- el acto de incoación del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria y la propuesta de resolución, dictados en fecha 7 de abril de 2010 por la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife, en cuya virtud se le declaraba responsable subsidiario del pago de las correspondientes deudas tributarias. Por lo que, concluye, teniendo en cuenta que, para los responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comienza a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios ex artículo 67.2 *in fine* de la Ley General Tributaria, resulta evidente que al tiempo de notificarse a D. IPG el acto de incoación del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria y la propuesta de resolución, en cuya virtud se le declaraba -en su condición de administrador de la entidad- responsable subsidiario del pago de las mencionadas deudas tributarias, no se había producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas concernientes a las ya citadas liquidaciones.

**3) Procedimiento de recaudación. Aplazamientos y fraccionamientos: potestades discrecionales "versus" potestades regladas (Res. de 16/03/2012, Reclam. nº JTS**

**29/2012, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)**

Habiéndose solicitado ante el Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife por la entidad P el fraccionamiento de pago de determinadas deudas, alegando dificultades transitorias de tesorería, la Tesorera Jefe estableció un calendario provisional de pagos advirtiendo asimismo a la entidad interesada que, sin perjuicio de su derecho a interponer los recursos pertinentes, el incumplimiento del calendario provisional de pagos podría determinar la denegación del fraccionamiento solicitado por concurrir dificultades económico-financieras de carácter estructural. Al incumplirse dicho calendario, la Tesorera Jefe dictó resolución denegando el fraccionamiento de pago, al tiempo que advertía a la interesada que -conforme a lo dispuesto en el art. 52.4. del Reglamento General de Recaudación (RGR)- con la notificación del acuerdo denegatorio se inicia el plazo de ingreso en periodo voluntario del art. 62.2 de la LGT. Recurrido en reposición dicho acuerdo denegatorio, el mismo fue desestimado por resolución contra la cual se interpuso la reclamación cuya resolución ahora reseñamos.

La Junta Territorial, al amparo de lo dispuesto en los artículos 65.1 y 62.2 de la LGT y en los artículos 51 y 52 del RGR,

confirma la resolución objeto de impugnación.

Por lo demás, en el apartado B) del FJ Segundo realiza unas interesantes consideraciones sobre la naturaleza jurídica de las llamadas potestades discrecionales:

*"B) En materia de aplazamientos/fraccionamientos de pago - como se deduce de lo preceptuado en los artículos 65 y 82 de la Ley General Tributaria, cuyo desarrollo se materializa en los artículos 44 a 54 del Reglamento General de Recaudación- la Administración no ejercita potestades administrativas "regladas" sino potestades "discrecionales", de manera que la Administración -sin perjuicio de que sus actos sean impugnables cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder ex artículo 63.1 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común- tiene un cierto margen de maniobra para apreciar -por lo que hace al supuesto controvertido y a tenor de lo previsto en el artículo 51.2 del Reglamento General de Recaudación- cuál deba ser -para armonizar los posibles intereses en conflicto y, por supuesto, desde la ineludible prevalencia del interés público- el concreto módulo de pago en el fraccionamiento de la deuda -y, en su caso, del calendario provisional a fijar por la Administración-, así como la falta de*

liquidez, la capacidad de generar recursos y la existencia de dificultades económico-financieras de carácter estructural, no meramente coyunturales o transitorias.

Y ello porque, tratándose de potestades "regladas", la norma determina precisa y exhaustivamente las condiciones de ejercicio de la potestad administrativa y de los supuestos legales sobre los que opera; por el contrario y tratándose de potestades "discrecionales", el ordenamiento no define la totalidad de los elementos que integran la potestad, dejando la determinación de alguno(s) elementos a la apreciación subjetiva de la Administración Pública.

Más concretamente, en las potestades "regladas" todos los elementos que integran el ejercicio de la potestad y el supuesto sobre el que opera vienen predeterminados en la norma, de manera que el desenvolvimiento de este tipo de potestades remite a la idea de mera constatación del supuesto fáctico (Tatbestand) contemplado en la norma y a la aplicación automática de su consecuencia jurídica (Rechtsfolge), prevista asimismo en su totalidad por la norma.

Por su parte, en el ámbito de las potestades "discrecionales" se habilita a la Administración Pública para que haga, en el proceso de aplicación de la ley, una o más estimaciones subjetivas; en otras palabras, cuando la norma atribuye a la

Administración una potestad "discrecional" crea un marco exento de aplicaciones automáticas donde la Administración tiene que hacer juicios subjetivos, aunque esa habilitación legal para hacer estimaciones subjetivas no puede referirse a la totalidad del ejercicio de esa potestad, no alcanza a la totalidad de los elementos de un acto administrativo, por cuanto se encuentra sometida a determinados límites y, como mínimo, a cuatro componentes - existencia, extensión, competencia para actuarla y fin a perseguir en su ejercicio- siempre reglados. En definitiva, a diferencia de los "conceptos jurídicos indeterminados" -su interpretación sólo es susceptible de una única solución justa y, por ende, permiten el control jurisdiccional-, el ejercicio de una potestad "discrecional" comporta una pluralidad de soluciones justas y, en consecuencia, no permite el control judicial siempre que la opción elegida por la Administración se haya materializado dentro de esa pluralidad de soluciones igualmente justas."

**4) Infracciones y sanciones tributarias. Infracción del art. 191.6 de la LGT (falta de ingreso en plazo de tributos incluidos por el obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad pero sin cumplir los requisitos del art. 27 para aplicar los recargos por declaración extemporánea pero sin requerimiento**

**previo). Claridad de la norma tipificadora. No exigencia de dolo para que haya culpa. Escaso o nulo margen de maniobra de la Administración la cual está sometida al principio de legalidad sin que pueda asumir funciones legislativas (Res. de 15/03/2012, Reclam. nº JTS 27/2012, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)**

En el presente caso, el obligado tributario "C" vendió a otra entidad mercantil el día 19 de noviembre de 2010 un inmueble por un precio de 3.100.000 euros, haciendo constar en la propia escritura que había percibido del adquirente en concepto de IGIC repercutido, la cantidad de 155.000 euros. El obligado tributario debió incluir el IGIC devengado y repercutido en la autoliquidación correspondiente al mes de noviembre de 2010, siendo así que lo hizo en otra autoliquidación posterior (en concreto, la relativa al mes de diciembre de 2010 -presentada en fecha 28 de enero de 2011-), sin satisfacer el recargo establecido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria para la presentación extemporánea y sin requerimiento previo de la citada autoliquidación. La Inspección de Tributos, al margen de regularizar la situación tributaria de la entidad inspeccionada y dictar una liquidación por importe de 828'08 euros en concepto de intereses de demora, en procedimiento independiente impuso una sanción

tributaria por importe de 54.250 euros, al entender que se había cometido una infracción tributaria leve tipificada en el artículo 191.6 de la Ley General Tributaria; resolución sancionadora contra la que se interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por resolución del Inspector Jefe de Tributos, la cual fue impugnada a través de la reclamación económico-administrativa que nos ocupa.

La entidad reclamante alegó haber cumplido con la normativa sobre facturas al contabilizar la factura correspondiente una vez el notario autorizante protocolizó las firmas, expidió las copias simples, etc.; que, además, no puede apreciarse mala fe o intención de ocultar en la conducta de la ahora reclamante; y que, aun reconociendo que la Administración ha actuado acorde a la normativa vigente, su aplicación literal de la norma conduciría a un resultado carente de toda racionalidad y contravendría uno de los principios -proporcionalidad- que deben informar y orientar el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora.

Tras recordar que -conforme prevé el artículo 191.6 de la Ley General Tributaria- siempre constituirá infracción leve «*la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado cuarto del*

*artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo»,* y que la sanción por dicha infracción - establece el artículo 191.1- consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50%, siendo la base de la sanción la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción, la Junta Territorial precisa que la norma tipificadora es clara y la conducta de la entidad mercantil sancionada -que ingresó extemporáneamente la cuota devengada en noviembre de 2010 en la autoliquidación correspondiente al período mensual posterior, sin ninguna identificación expresa de la procedencia de dicha cuota, englobándola con las cuotas correspondientes a diciembre de 2010- viene a materializar el injusto típico establecido en el artículo 191.6 de la Ley General Tributaria y calificado como infracción leve en el apartado 1 de dicho precepto.

Si bien la entidad reclamante alega no haber actuado con dolo ni mala fe y nunca con intención de “disfrazar” su conducta para que pasase desapercibida, añade la Junta Territorial que, sin embargo su conducta vino presidida por la falta de cuidado y atención en la aplicación de las normas tributarias que le son aplicables, además de proporcionarle el beneficio de no tener que satisfacer el recargo previsto en los supuestos de pago de las cuotas tributarias una vez

transcurridos los plazos reglamentarios. Y en este punto -recuerda- ha de tenerse en cuenta que la Ley General Tributaria castiga no sólo las infracciones dolosas o intencionadas, sino también las que resultan culpables a título de simple negligencia, siendo así que la “negligencia” a la que alude el 183.1 de la Ley General Tributaria radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma -en nuestro caso, los intereses de la Hacienda Pública, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos ex artículo 31 de la Constitución-, no exigiendo, en consecuencia, como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes que la norma impone, siendo doctrina jurisprudencial en la materia (Vid. SS. Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998, y 17 de mayo de 1999), aquella que vincula la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de la norma jurídica aplicable, considerando tal *“aquella que esté respaldada por una fundamentación objetiva”* y sin que a tal efecto sea suficiente cualquier tipo de alegación contraria a la postura sostenida por la Administración.

En el supuesto que nos ocupa la normativa aplicable resulta precisa y clara, *"la conducta de C.S.L. -cuando ingresó, extemporáneamente, una cuota tributaria en la autoliquidación concerniente al período posterior, sin ninguna identificación-explicitación acerca del periodo de liquidación al que venía referida y englobándola junto con las devengadas en el periodo de liquidación posterior- deba calificarse, al menos, como negligente, siendo cierto que la negligencia, elemento subjetivo de la infracción, se concreta aquí en la inducción a la confusión al ingresar con un sólo documento las cuotas corrientes del periodo y la cuota atrasada, sin que, por añadidura, se haya producido una regularización voluntaria por parte del sujeto infractor en la medida en que fue necesaria la actividad inspectora de los órganos de la Administración Tributaria Canaria para determinar las cuotas que correspondían a cada período de declaración-liquidación"*.

Por lo que se refiere a la alegación del reclamante acerca de que la cuantía de la sanción impuesta vulneraría el principio de proporcionalidad -no puede ser proporcional el sancionar una dilación de días, determinante de intereses de demora cifrados en 828'08 euros, con una multa de 54.250 euros-, puntualiza la Junta territorial Económico-Administrativa que ambos conceptos -intereses moratorios y sanción tributaria- no pueden "asociarse" por ser

ontológicamente distintos; así, mientras que *"los intereses de demora -conforme el artículo 26 de la Ley General Tributaria- constituyen una prestación accesorio exigida a la infractora por mor de haber realizado un ingreso fuera del plazo legalmente establecido, y cuya cuantía se determina en función del importe de la deuda tributaria no ingresada en plazo y del retraso en la realización del ingreso"*, la sanción tributaria *"no es una obligación accesorio sino la penalidad impuesta por la ley como consecuencia de la comisión de una infracción tributaria ex artículo 185 de la misma Ley -en este caso, de la prevista en su artículo 191.6-, que se materializa, generalmente, en una cantidad a pagar cuyo importe nada tiene que ver con el de los intereses de demora -se configura como elemento autónomo acorde al criterio establecido por el legislador tributario- y cuyo origen se encuentra en el incumplimiento de un deber tributario"*.

Finalmente, en relación con el juicio de valor formulado por la entidad recurrente, en el sentido de que la sanción pueda resultar desproporcionada, aclara la Junta que *"sólo procedería afirmar -coincidiendo con el razonamiento explicitado en la resolución recurrida- que **la Oficina Gestora actuó con pleno sometimiento y escrupuloso respeto a la legalidad vigente, sin que le fuera dado desconocer lo que establece la norma legal aplicable, asumir funciones legislativas que no le***

**corresponden, ni valorar el acierto de las medidas legislativas en materia fiscal adoptadas por quienes tienen potestad para ello”.**

A estos efectos, se trae a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2011 (F.J.Quinto, R.Casación nº 4289/2009) cuando señala: *«La adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas es una decisión que corresponde al legislador, por lo que en este ámbito, la capacidad de maniobra de la Administración o del órgano judicial es extraordinariamente limitada. En realidad prácticamente nula en el ámbito del Derecho tributario sancionador, en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada, sin dejar, a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar (...)».* En otras palabras, concluye el órgano económico-administrativo, *“puede que a la entidad reclamante le parezca desproporcionada la respuesta punitiva del legislador tributario a la infracción tipificada en el artículo 191.6, pero, una vez acreditado que su conducta se subsume en la infracción del artículo 191.6 y concurre el elemento subjetivo en el grado mínimo ex artículo 183.1, la Oficina Gestora no tenía otra opción que, sometiéndose a los principios de legalidad*

*y tipicidad, aplicar la sanción prevista en la Ley para dicha infracción”.*

**5) Infracciones y sanciones tributarias. Dentro de la culpa, se engloba no sólo la culpa lata, sino también la culpa leve e incluso la culpa levísima (Res. de 22/02/2012, Reclam. nº JTS 87/2011, y Res. de 15/03/2012, Reclam. nº JTS 27/2012, de la Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)**

En las citadas resoluciones, la Junta Territorial trae a colación la doctrina contenida en relación con el concepto de culpa en la importante sentencia dictada, en fecha 4 de marzo de 2011, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Santa Cruz de Tenerife) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias -recaída en el recurso número 105/2010-, transcribiendo literalmente las palabras del órgano jurisdiccional:

*“Siendo infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la Ley General Tributaria u otra Ley (art. 183.1 de La LGT), es de observar que dichos ilícitos administrativos cuando se cometen no por dolo o intencionadamente, sino mediante, culpa, se engloba dentro de este último concepto toda clase o tipo de negligencia, lo cual*

*equivale a que se comprendan dentro de este ámbito de negligencia no solo la culpa lata, consistente en no hacer lo que todos hacen, sino también la culpa leve, existente cuando no se obra con la diligencia propia de un hombre vigilante y cuidadoso o con la que observa en sus negocios el mismo sujeto de cuya responsabilidad se trata, e incluso la culpa levísima, que implica omisión de la diligencia del hombre cuidadosísimo”.*

**6) Revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Admisibilidad en fase de revisión de los elementos probatorios no aportados en el procedimiento de aplicación de los tributos: improcedencia (Resoluciones de 03/07/2012, Recursos de alzada nº 03/2012 y 04/2012, Junta Central Económico-Administrativa de Canarias)**

El recurso de alzada nº 03/2012, resuelto por la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias, fue interpuesto por la representación de la entidad mercantil “U” contra la resolución económico-administrativa de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Las Palmas que, en primera instancia, había desestimado la reclamación interpuesta por aquella contra una Resolución de la Administradora de Tributos Interiores y Propios que ultimaba

un procedimiento de comprobación limitada.

La desestimación de la Junta Territorial se había basado en el hecho de considerar que -siguiendo la línea marcada por el Tribunal Económico Administrativo Central y la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias- la documentación debió aportarse ante el órgano gestor, y no en vía económico-administrativa, puesto que al no hacerlo así privó a la Administradora de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas de la totalidad de elementos de juicio que le hubieran permitido adoptar la resolución final.

El recurso de alzada se fundamentó, de una parte, en que se había vulnerado el artículo el artículo 236 de la LGT -que permite proponer prueba sin limitación alguna, la cual sólo puede denegarse por el Tribunal cuando no se refiera a hechos relevantes o no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas-, de otra parte, en que los documentos aportados no fueron requeridos en su día por la Administración, y finalmente, en que la documentación podría ser relevante para la resolución de la controversia.

En el FJ Sexto de la Resolución que analizamos, la Junta Central concluye lo siguiente: *“la posibilidad de admitir en vía económico-administrativa pruebas que hubieran podido aportarse en vía de*

*gestión, ha de ser contemplada de forma restrictiva. Conviene recordar 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 en los procedimientos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones (así como de ciertas actuaciones de los particulares) en los términos establecidos por la Ley General Tributaria, de manera que la tarea del órgano encargado de resolver este tipo de reclamaciones se circunscribe a determinar si el acto impugnado fue dictado con plena sujeción al ordenamiento jurídico. En el caso que nos ocupa, la Administradora de Tributos y Propios de Las Palmas resolvió sobre la base de los datos y documentos de los que ya disponía y los que posteriormente aportaría la entidad interesada, entre los que no se encontraban los certificados emitidos por la Dirección facultativa y el certificado de valoración del inmueble que, si bien no fueron requeridos de manera específica en el procedimiento de comprobación limitada nº NN, pudieron haber sido presentados como prueba a tenor del requerimiento efectuado a la entidad "U" en el escrito comunicando el inicio del citado procedimiento, con una referencia genérica a "la documentación que se considera pertinente, a los efectos de justificar la aplicación del tipo cero del Impuesto".*

Añade la Junta Central que sobre la referida cuestión ya se había pronunciado anteriormente en la Resolución del Recurso de Alzada para la Unificación de Criterio 1/2011.

Idéntico criterio al expuesto se contiene en la otra Resolución de la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias de la misma fecha, dictada en el Recurso de Alzada nº 04/2012.

Por lo demás, cabe añadir que en los mismos términos a los contenidos en las Resoluciones de la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias de 03/07/2012 (Recursos de alzada nº 03/2012 y 04/2012) se contiene también en la Resolución de la Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife) de 11/07/2012 (Reclam. nº JTS 49/2012), en la que confirma su criterio de no admitir, salvo que concurren motivos justificados, la aportación, dentro de un procedimiento revisor, de elementos probatorios que pudieron aportarse dentro del correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos; criterio este corroborado por numerosas resoluciones del TEAC, y alguna sentencia como la de 16 de octubre de 2008 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

## **II. TRIBUTOS CEDIDOS**

**1) Impuesto sobre el Patrimonio: imposibilidad de declarar como vivienda habitual dos domicilios diferentes (Res. de 12/07/2012, Reclam. nº 38/01274/2009, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife)**

Señala el TEAR en dicha Resolución que *"el Impuesto sobre el Patrimonio grava la titularidad de todos los bienes y la excepción al gravamen lo constituyen las exenciones; si el texto ha determinado exonerar del gravamen la vivienda habitual, tal exención no puede extenderse a todos aquellos bienes que estén o puedan estar a disposición de su titular para ser utilizados, a efectos de la exención, como vivienda habitual, lo cual supondría vaciar de contenido el propio impuesto, porque todos los bienes que no sean destinados para otro fin o usados por otra persona podrían ser utilizados como vivienda a voluntad del titular y, por tanto, exentos de gravamen"*.

*"La residencia habitual -añade el órgano económico-administrativo- va mas allá de ser un concepto formal; efectivamente, como alega el recurrente, pueden distinguirse muchos tipos de domicilios: civil, administrativo, procesal foral e internacional, pero solamente el que de ellos pueda considerarse, con arreglo al artículo 68 de la Ley 35/2006 y la jurisprudencia que lo interpreta, residencia habitual, es susceptible de*

*considerarse exenta en el Impuesto sobre Patrimonio."* En el supuesto controvertido, toda vez que, según se desprende del expediente, la residencia habitual del interesado estaba situada en la Avenida Francisco La Roche nº NN de Santa Cruz de Tenerife, *"solamente este inmueble ha de ser objeto de exención"*.

**2) Impuesto sobre el Patrimonio. Deducibilidad, como deuda, en la autoliquidación presentada por un ejercicio de la cuota correspondiente al mismo ejercicio a que se refiere la declaración: improcedencia (Res. de 12/07/2012, Reclam. nº 38/01274/2009, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife)**

En la misma Resolución antes citada, analizando otra de las alegaciones formuladas por el reclamante, esto es, el considerar como deuda en el Impuesto sobre el Patrimonio la propia cuota del impuesto, aclara nuestro Tribunal Económico Administrativo Regional que dicha cuestión ya fue resuelta por el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 25 de julio de 2007, que se hacía eco de la Resolución de fecha 24 de enero de 1996. En las mismas, una vez descrito el concepto de base imponible, se señalaba los siguiente:

*"El artículo 55 de la Ley 230/1963 General Tributaria dispone que "la cuota*

tributaria podrá determinarse en función del tipo de gravamen aplicable, según cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales, o bien conjuntamente por ambos procedimientos". Así pues, la cuota tributaria constituye el resultado de aplicar a la base el tipo de gravamen correspondiente, en este caso según la escala de gravamen contenida en el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, de donde resulta que **la determinación de aquella base constituye conceptualmente un momento anterior, por definición, al de la cuota, por lo que no es posible que ésta se convierta, al mismo tiempo, en un elemento integrante de aquélla.** En definitiva, puede decirse que el Impuesto sobre el Patrimonio grava el patrimonio neto atribuible al sujeto pasivo en un momento determinado, estático, el 31 de diciembre, antes de pagar el impuesto, lo que hace que no sea posible deducir en la declaración presentada por un determinado ejercicio, como deuda, la cuota correspondiente al mismo ejercicio a que se refiere la declaración. Será en el ejercicio siguiente cuando la expresada cuota tenga su repercusión en el patrimonio del sujeto pasivo, bien porque disminuya el valor de sus bienes en el importe de la cuota pagada, bien porque exista una deuda con la Hacienda Pública por el citado importe, si todavía no se hubiese satisfecha. Procede, pues, desestimar en este punto las alegaciones formuladas".

### III. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

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

**1) Deducciones. Eventual derecho a la devolución cuando se ha producido la caducidad del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en concepto de IGIC: denegación.** El derecho a la devolución no puede contemplarse como un derecho autónomo e independiente del derecho a la deducción. Si el derecho a la deducción puede ejercitarse durante un plazo máximo de cuatro años, transcurrido el cual caduca, el mismo plazo resulta aplicable al derecho a la devolución. No resulta de aplicación la doctrina del Tribunal Supremo en materia del IVA, pues Canarias está fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y, además, la regulación legal del IGIC difiere de la normativa reguladora del IVA (Res. de 03/07/2012, Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio nº 1/2012, Junta Central Económico-Administrativa de Canarias)

Habiéndose dictado determinadas liquidaciones por la Administración Tributaria Insular de Fuerteventura en virtud de las cuales se declaraba caducado el derecho a la deducción de

ciertas cuotas soportadas en concepto del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), la Junta Territorial Económico-Administrativa de Las Palmas estimó con fecha 12 de septiembre de 2011 la reclamación interpuesta contra aquéllas por la sociedad mercantil N, argumentando la Junta Territorial que la caducidad del derecho a la deducción de las cuotas soportadas no obsta a que el obligado tributario pueda obtener la devolución de dichas cuotas, amparándose para ello en la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 en materia de IVA y en la análoga redacción de la normativa reguladora de las deducciones en el IVA y en el IGIC.

Contra dicha resolución del órgano económico administrativo se interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Dirección General de Tributos al considerar que el criterio contenido en la misma iba en contra del sostenido en relación con el mismo tema por parte de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife, la cual, en su resolución de fecha 19 de diciembre de 2011 se rechazaba la aplicación en relación con el IGIC de la mencionada sentencia del Tribunal Supremo

Tras confrontar el criterio mantenido en ambas resoluciones de los órganos económico-administrativos territoriales y analizar brevemente la regulación del

ejercicio del derecho a la deducción en materia del IGIC, concluye la Junta Central que el legislador, a través del mecanismo de la deducción de las cuotas satisfechas o soportadas, quiere *"habilitar la posibilidad al sujeto pasivo de disminuir el importe de las cuotas repercutidas a los destinatarios de sus bienes o servicios, de manera que cuando el saldo de dicha operación matemática es negativo puede el obligado tributario optar, bien por su compensación en las sucesivas autoliquidaciones posteriores hasta un máximo de cuatro años, bien por la devolución del saldo existente a 31 de diciembre en la última autoliquidación del año"*. Prosigue la Junta Central diciendo que, en la línea marcada por la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife en la resolución de 12 de diciembre de 2011, *"el derecho a la devolución -alternativa para el sujeto pasivo a la compensación- no puede contemplarse como un derecho autónomo e independiente del derecho a la deducción, por más que ambos se encuentren regulados en capítulos distintos dentro del mismo Título; antes al contrario, la existencia del derecho a la devolución deriva, en cualquier caso, del ejercicio del derecho a la deducción"*.

Concluye la Junta Central: *"Pues bien, llegados a este punto, lógico es pensar que, si el derecho a la deducción puede ejercitarse durante un plazo máximo de cuatro años, transcurrido el cual caduca el derecho a la compensación, el mismo*

*plazo de caducidad y consecuente prescripción debe aplicarse –a falta de otro plazo específico para su ejercicio- al derecho a obtener la devolución. La propia redacción del artículo 45.uno de la LREFC nos lleva a esa exégesis, puesto que vincula el ejercicio del derecho a la devolución a la imposibilidad de deducir las cuotas soportadas por exceder su cuantía a la de las cuotas devengadas, pero sin mencionar la posibilidad de que el citado derecho pueda ejercitarse una vez haya caducado el derecho a la compensación”. Y añade la Junta Central que “este mismo esquema hermenéutico ha sido utilizado por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo. Santa Cruz de Tenerife. Sección 1ª) en la sentencia de 6 de mayo de 2011, recurso 236/2010”.*

Analiza la Junta Central en el FJ Sexto la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007, en la que, igual que en otras posteriores, sienta el criterio de que el derecho a la compensación o a la devolución no son excluyentes entre sí, sino alternativos, de modo que el derecho a la devolución del saldo resultante de la autoliquidación practicada subsiste en el sujeto pasivo, aunque haya caducado por el transcurso de los cuatro años el derecho a compensar. A juicio de la Junta Central Económico-Administrativa, la doctrina emanada del Alto Tribunal no puede aplicarse sin más en el caso del IGIC y ello por dos motivos

fundamentales. De una parte, porque dicha sentencia basa su decisión en la Sexta Directiva (77/388/CEE) del IVA, norma esta de cuyo ámbito de aplicación está expresamente excluido el territorio de las islas Canarias por el art. 4.1 del Reglamento CEE 1911/91, del Consejo, de 26 de junio, tal y como, por otra parte, ha declarado la sentencia 194/2006, de 19 de junio, del Tribunal Constitucional. De otra parte, por la diferencia que existe entre la regulación legal contenida en el art. 99.5 de la Ley reguladora del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre) y el artículo 33.5 de la Ley reguladora del IGIC (Ley 20/1991, de 7 de junio), diferencia que es doble: de un lado, el plazo de caducidad de cuatro años inicia su cómputo, en la LREFC (Ley 20/1991), a partir de la fecha de terminación del periodo en que se originó el derecho a la deducción, mientras que el artículo 99.5 de la LIVA el *dies a quo* se hace coincidir con la fecha de presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso; en segundo lugar, la norma del IGIC exige que la compensación se haga en las autoliquidaciones futuras, por orden cronológico y en la cuantía máxima posible, lo que no es exigido por el artículo 99.5 de la LIVA. Consecuentemente -concluye la Junta- *“no podemos afirmar con rotundidad que exista una identidad entre ambas regulaciones, por más que la redacción de los preceptos confrontados sea semejante”.*

Hemos de señalar que el criterio expuesto, confirmado por la Junta Central (siendo tal doctrina vinculante para todos los órganos de la Administración Tributaria Canaria, incluidos los económico-administrativos en virtud el art. 36.5 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias), ha sido ampliamente desarrollado, entre otros, en un fallo posterior de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife (Res. de 22/02/2012, Reclam. nº JTS 87/2011), a cuya profusa argumentación hemos de remitirnos.

**2) Posibilidad de comprobar la procedencia de deducción de cuotas soportadas en concepto de IGIC aunque tengan su origen en periodos respecto a los que haya prescrito el derecho a liquidar (Res. de 22/02/2012, Reclam. nº JTS 87/2011, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)**

Como consecuencia de la reclamación interpuesta contra una liquidación dictada por la Jefatura de Inspección de Tributos de Santa Cruz de Tenerife, examina la Junta Territorial en esta Resolución, entre otros extremos, la alegación del reclamante consistente en la improcedencia de la regularización por cuanto la Administración -a su juicio- no tenía atribuciones para comprobar la

procedencia de la compensación del Impuesto General Indirecto Canario soportado en el tercer trimestre del ejercicio 2006 de los saldos provenientes de periodos anteriores, del primer trimestre de 2002, para los que había prescrito el derecho de la Administración a practicar la oportuna liquidación.

Parte la Junta de que, conforme a lo preceptuado en el artículo 70.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria -que entró en vigor, según su Disposición Final Undécima, el 1 de julio de 2004-, «*la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente*». Mientras que, por su parte, el artículo 106.4 de la misma Ley establece que «*en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales*».

Pues bien -prosigue la Junta- "a los periodos de liquidación del Impuesto General Indirecto Canario "no prescritos"

*-a partir del tercer trimestre del año 2006- e, incluso, a los periodos de liquidación para los que había prescrito el derecho de la Administración a practicar una liquidación y que incorporan cuotas deducibles a periodos de liquidación no afectados de prescripción, les son, ciertamente, aplicables las normas aludidas supra -artículos 70.3 y 106.4-, sin que puedan invocarse las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central y las sentencias de la Audiencia Nacional citadas por la entidad reclamante toda vez que, en los supuestos de hecho objeto de esos pronunciamientos, los periodos de liquidación para los que había prescrito el derecho de la Administración a practicar la liquidación correspondiente eran anteriores a la entrada en vigor -el día 1 de julio de 2004- de la Ley 58/2003, General Tributaria, circunstancia esta que no concurre en el caso controvertido en la presente reclamación". Por lo que, en consecuencia, la Junta confirma la resolución dictada por la Inspección de Tributos.*

**3) Devolución a no establecidos. Denegación de la devolución por incumplimiento del requisito temporal: procedente. No cabe impugnar la denegación alegando que la fijación del requisito temporal en la norma reglamentaria vulnera el principio de reserva de ley, pues, desde el día 1 de enero de 2009 (fecha de entrada en vigor de la Ley**

**6/2008), el plazo establecido para ejercitar el derecho a la devolución de cuotas del IGIC soportadas por sujetos no establecidos en Canarias fue objeto de elevación de rango normativo (Res. de 19/03/2012, Reclam. nº JTS 32/2012, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)**

Habiéndose denegado por la Administradora de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife la devolución de cuotas del IGIC soportadas durante los dos últimos trimestres del ejercicio 2010 y el primer trimestre del ejercicio 2011 por la entidad F (sujeto no establecido en las islas Canarias), la representación de esta última interpuso reclamación, alegando que cumplía todos los requisitos previstos en la Ley 20/1991 para que, como sujeto no establecido en las Islas Canarias, le fueran devueltas las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario soportadas con motivo de determinadas operaciones sujetas a dicho Impuesto, sin que el plazo de caducidad de seis meses para solicitar la devolución de dichas cuotas -fijado en el artículo 10 del Decreto 182/1992 y ahora en el artículo 12 del Decreto 268/2011- pudiera limitar el ejercicio del derecho a la devolución, toda vez que ese plazo, fijado reglamentariamente, representa una vulneración del principio de reserva de Ley, que se materializaría en el plazo de cuatro años establecido en la Ley General Tributaria.

Tras aclarar que con esta modalidad de la devolución de cuotas soportadas del IGIC se trata de impedir que los empresarios y profesionales no establecidos en las Islas Canarias tengan que "soportar" con carácter definitivo el impuesto Impuesto General Indirecto Canario que hayan satisfecho o se les haya repercutido como consecuencia de sus importaciones o adquisiciones en el territorio de aplicación del Impuesto, toda vez que -al no realizar en dicho territorio operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario- no tendrían posibilidad de deducirse las cuotas "soportadas" en tal concepto, la Junta territorial recuerda que de la regulación del IGIC se deduce que hay una serie de requisitos fundamentales para el ejercicio del derecho a la devolución, y en lo que respecta a los requisitos formales-temporales, el art. 10 del Decreto 182/1992 (por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario) establecía en su apartado 4º -con reiteración en el artículo 12.1.c) del Decreto 268/2011, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias- que el plazo para la presentación de las referidas solicitudes sería de seis meses a partir del último día del periodo a que se refieran.

Y, por lo que concierne a la alegación de la reclamante, señala la

Junta Territorial que ha de tenerse en cuenta que la Ley 6/2008, de Medidas tributarias incentivadoras de la actividad económica (BOC. nº 261, 31 de diciembre) -vigente desde el 1 de enero de 2009 según la Disposición Final Tercera- declaró en su Preámbulo que: *«En el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario, en virtud de lo establecido en la [disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas \(LOFCA\)](#), que atribuye capacidad normativa a nuestra Comunidad Autónoma para regular las obligaciones formales del Impuesto, se eleva a rango legal el plazo de solicitud de la devolución del Impuesto soportado o satisfecho por empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias, adecuando la regulación de este procedimiento a la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, básicamente a la sentencia, de 9 de junio de 2006, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas de Gran Canaria»*. Y, concretamente, su Artículo Segundo preceptúa que: *«A los efectos de lo establecido en el artículo 48 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al período anual o trimestral inmediatamente anteriores. (...)*

*El plazo para la presentación de las referidas solicitudes será de seis meses, a partir del último día del período a que se refieran».*

En definitiva –conluye la Junta- después de la entrada en vigor -el día 1 de enero de 2009- de la Ley 6/2008, el plazo establecido para ejercitar el derecho a la devolución de cuotas del IGIC soportadas por sujetos no establecidos en Canarias -con anterioridad regulado en normas de rango reglamentario- fue objeto de “elevación” de rango normativo, de “legalización”.

## **B) Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las islas Canarias**

### **1) Inadmisión del recurso de reposición por extemporáneo: procedente. En materia de importaciones, el régimen de aplicación del impuesto se acomoda al esquema tradicional de “liquidación recaudación” (.....) (Res. de 19/03/2012, Reclam. nº JTS 31/2012, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)**

Con fecha 20 de mayo de 2011 la entidad mercantil T importó determinada mercancía, devengándose a su importación una cuota tributaria en concepto del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de

Mercancías en las Islas Canarias (AIEM). El día 1 de julio de 2011, la referida sociedad impugnó la liquidación citada y solicitó de la Administración de Tributos a la Importación de Santa Cruz de Tenerife la devolución de la cuota tributaria ingresada por entender que la mercancía importada - productos para celiacos- no estaba sujeta al AIEM. El citado órgano administrativo dictó resolución por la que, inadmitiendo el recurso de reposición interpuesto, denegaba la devolución de ingresos solicitada al entender que se trataba de un recurso de reposición que había sido interpuesto extemporáneamente, interponiéndose por el interesado la reclamación económico-administrativa cuya resolución ahora reseñamos.

Señala la Junta que en definitiva, de lo que se trataba era de decidir si en el supuesto de referencia nos encontrábamos ante una liquidación tributaria *stricto sensu* -como sostuvo la Oficina Gestora- o bien ante una autoliquidación -como entendía el reclamante- y, en conexión con lo anterior, si la revisión debía articularse a través de una solicitud de devolución de ingresos indebidos -como argumentó la reclamante- o, como sostuvo la Oficina Gestora, a través de la interposición del correspondiente recurso, en este caso de reposición.

Partiendo de las previsiones normativas contenidas en los arts. 61 y 89 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, y en los arts. 1, 7 a 11, 17, 18 y 26 del Decreto

145/2006, de 24 de octubre, concluye la Junta Territorial que el régimen de aplicación del IGIC-Importación y del AIEM se acomoda al esquema tradicional de "liquidación-recaudación": 1º) Presentación por el sujeto pasivo de la correspondiente "declaración" tributaria; 2º) "Liquidación" por la Administración Tributaria de las cuotas tributarias devengadas; y 3º) Ingreso de las cuotas liquidadas previa su reglamentaria notificación.

Admitida la declaración, liquidada la deuda por la Administración y contraída la deuda liquidada, ésta fue reglamentariamente notificada el día 21 de mayo de 2011, mediante su inserción en la relación diaria de contraídos fijada en el tablón de anuncios de la Administración Tributaria. A la vista del art. 221.1 de la LGT -que encuentra su desarrollo reglamentario en los artículos 17 y siguientes del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa-, infiere la Junta territorial que, sin la menor duda, "el cauce adecuado para el reconocimiento del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado a la Hacienda Pública en cumplimiento de un acto administrativo de liquidación tributaria que se reputa contrario a Derecho, ciertamente y por vía de principio general, no puede ser otro que la interposición del potestativo recurso de reposición y, en su caso, de la

reclamación económico-administrativa". En apoyo de su parecer, señala la Junta que dicho criterio está en línea con reiterados pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Santa Cruz de Tenerife) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (entre otras, sentencias de 31 de mayo de 1996, 15 de enero de 1997 y 5 de julio de 1999), y transcribe algunos párrafos de la última de las sentencias citadas, entre ellos el siguiente:

*«(...) el procedimiento a seguir para constatar si concurren los presupuestos del derecho a la devolución de lo indebido no es único, y (que) el mismo opera de modo diverso según el ingreso en cuestión se haya realizado o no en cumplimiento de un acto administrativo de liquidación. (...) Cuando el ingreso indebido -como sucede en el caso de autos- se funda (...) en la ilegalidad (error de Derecho) del acto de liquidación, en cumplimiento del cual se realizó el ingreso, la determinación del carácter "indebido" del ingreso, sólo puede realizarse -como consecuencia de la presunción de legalidad del acto de liquidación (artículo 8 de la Ley General Tributaria)- mediante la declaración de la ilegalidad del acto de liquidación, y su consiguiente anulación. Y esto, sólo puede producirse (...) mediante la interposición del correspondiente recurso, cuando el acto no es firme, o por medio de alguno de los procedimientos extraordinarios de*

revisión, si el acto ha ganado firmeza (...)».

En el caso analizado, siendo el plazo para interponer el recurso de reposición previo al económico-administrativo el de *"un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible"* (art. 223.1 de la LGT), habiéndose notificado la liquidación impugnada el día 21 de mayo de 2011 e interpuesto el recurso de reposición el día 1 de julio de 2011, había transcurrido en exceso el plazo legal previsto para interponer el recurso de reposición.

Teniendo en cuenta el art. 22 del Real Decreto 520/2005 y el art. 222.1 de la LGT, añade finalmente la Junta que la interposición de la reclamación de referencia -deducida contra la resolución que inadmitía, por extemporaneidad en su interposición, el recurso de reposición- no podía subsanar este vicio esencial, por cuanto: 1º) Resulta evidente, en atención a las fechas indicadas, la interposición extemporánea del citado recursos de reposición; 2º) Al no haberse cumplido dicho requisito, los actos administrativos impugnados devinieron firmes y, en consecuencia, inatacables desde el punto de vista del Derecho; y 3º) Según doctrina reiterada, el recurso de reposición interrumpe los plazos para el ejercicio de otras recursos en tanto fuera admisible aquél por haberse cumplido todos los requisitos para que el Órgano ante el que se interpone pueda entrar a conocer la

cuestión de fondo, de manera que si ello no es así y concurre la falta de algún requisito de admisibilidad no subsanado o insubsanable -tal como la interposición fuera de plazo- en modo alguno podrán producirse los efectos típicos de la interposición y, por consiguiente, tampoco se producirá la interrupción del plazo para deducir la reclamación económico-administrativa.

#### **IV. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994 (LEY DEL REF) QUE AFECTAN AL IGIC Y AL ITPAJD (norma de exención del artículo 25)**

**1) Exención del IGIC en la adquisición de bienes de inversión: necesidad como requisito-condicionante previo, de que la sociedad adquirente del "bien de inversión" no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en concepto de IGIC porque el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de realización de la entrega del bien de inversión haya sido inferior al 100% (Res. de 09/03/2012, Reclam. nº JTS 3/2012, Junta Territorial Económico-Administrativa de S/C de Tenerife)**

En este caso, la entidad mercantil "A" adquirió el día 27 de noviembre de 2008 una nave industrial, acogíendose en su compra a la exención prevista en el

artículo 25 de la Ley 19/1994 para las entregas de bienes de inversión en concepto del IGIC.

La Inspección de Tributos procedió a regularizar la situación tributaria de la inspeccionada toda vez que -según establece el apartado 2 del citado artículo 25- aquella no podía acogerse a la exención por cuanto tenía derecho a la deducción total del Impuesto General Indirecto Canario soportado en sus importaciones y adquisiciones de bienes y servicios.

La entidad mercantil interpuso reclamación económico-administrativa contra la liquidación dictada por la Inspección, alegando que el objeto principal de la adquisición de la nave industrial era realizar la actividad de comercio minorista a lo que, por otra parte, la facultaba el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas en el que figuraba dada de alta ante la Hacienda estatal, de tal manera que, estando habilitada para ejercer el comercio al por menor, no tenía derecho a deducción total de las cuotas de IGIC soportadas en sus importaciones y adquisiciones de bienes y servicios, al estar exenta la actividad de comerciante minorista ex artículo 10.1.27) de la Ley 20/1991, y en consecuencia, le sería aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 para las adquisiciones de bienes de inversión.

Partiendo de la redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, vigente en la fecha del devengo, así como de lo dispuesto en los artículos 10.1.27) y 10.3) de la Ley 20/1991, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, el órgano revisor aclara que la entidad inspeccionada se dio de alta con fecha 29 de septiembre de 1999 en el censo del Impuesto General Indirecto Canario mediante la presentación de la correspondiente declaración censal - Modelo 400-, declarando realizar como actividad económica principal la de "Otros servicios independientes -Epígrafe 8499. IAE, dentro de la Agrupación 84 (Servicios prestados a las empresas), que no fueran servicios jurídicos, financieros y contables, técnicos, de publicidad y similares, de estudio de mercado, etc.-, una actividad que nada tiene que ver ni se relaciona con la actividad comercial, ni mayorista ni minorista, presentando sus autoliquidaciones trimestrales sin aplicar ninguna prorrata, es decir, deduciéndose en su totalidad las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario soportadas en sus importaciones y adquisiciones de bienes y servicios, en sus "inputs"; y, de otra parte, con fecha 7 de octubre de 2011, una vez iniciado el procedimiento inspector, se dio de alta en el censo del IGIC, declarando realizar como actividad económica principal el "Comercio al por mayor de productos de perfumería, droguería, higiene y belleza" -Epígrafe

6142.IAE- y como actividades económicas secundarias las de "Fabricación de jabones de tocador y otros productos de perfumería y belleza" -Epígrafe 2552.IAE-, de "Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de productos distintos a los anteriores" -Código 0010- y la de "Comercio al por menor de productos de perfumería y cosmética, y de artículos para la higiene y el aseo personal" -Epígrafe 6523.IAE-.

En definitiva, concluye la Junta Territorial, *"al margen del cumplimiento o no de los requisitos establecidos en el número 4 del artículo 25 de la Ley 19/1994, se incumple en el presente caso el requisito-condicionante previo, para el disfrute de la exención regulada en el citado artículo 25, de que la sociedad adquirente del "bien de inversión" -según se establece en su número 2- no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del Impuesto General Indirecto Canario porque el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de realización de la entrega del bien de inversión haya sido inferior al 100%".*

**RESUMEN DE RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES  
ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS QUE AFECTAN AL RÉGIMEN  
ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS EN EL ÁMBITO DE LA  
IMPOSICIÓN DIRECTA  
(De enero a junio de 2012)**

**ROQUE FLORIDO CAÑO**

Inspector de Hacienda del Estado

El presente artículo se propone como objeto recoger de forma resumida las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos, Central (TEAC) y Regionales (TEAR), que, evacuadas en el período identificado en la cabecera, se refieran a reclamaciones ante los mismos presentadas, en cuanto conciernan al Régimen Económico y Fiscal (REF) de Canarias y siempre que puedan incardinarse dentro del ámbito de la imposición directa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF-, Impuesto sobre Sociedades -IS- e Impuesto sobre la Renta de no Residentes -IRNR-).

Como viene siendo habitual el artículo se estructura identificando la figura del REF a que cada resolución se refiere, y, dentro de cada figura, el concreto elemento de la misma

examinado. Por lo demás, se resaltarán aquellas resoluciones que, por novedosas o especialmente didácticas o ilustrativas, resulten, a juicio del autor, más interesantes, procurando, en la medida de lo posible, evitar la reiteración innecesaria que supondría la repetición de criterios consolidados y de sobra conocidos, así como, finalmente, llegado el caso, se pedirá permiso al lector para realizar determinados comentarios sobre algún aspecto concreto, en el buen entender que tal aportación corresponderá exclusivamente a una opinión a título personal del autor. Asimismo, ha de añadirse que puede ocurrir que se incluyan resoluciones cuya fecha sea anterior al período identificado en la cabecera de cada artículo. Esto sucederá cuando, habida cuenta la tardanza del autor en allegar al conocimiento de las mismas, su relevancia aconseje la

inclusión pese a su carácter extemporáneo.

## **RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS**

En este número nos encontramos, por fin, con una resolución que analiza una RIC dotada con cargo al beneficio de un período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2007. Hasta ahora todas las resoluciones se referían a la redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994 vigente con carácter previo a la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2006. Por ello desde este número considero conveniente analizar si hablamos de <<RIC nueva>> o de <<RIC antigua>>. Sé que la denominación no es jurídicamente exquisita pero es la más corta y fácil para que, de un vistazo, nos entendamos.

## **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

***RIC (antigua). Beneficio apto. Arrendamiento de industria. Momento oportuno para aportar la prueba.***

➤ TEAC. RG 2571-10. Recurso de alzada ordinario interpuesto por el interesado. Fecha 16 de febrero de 2012.

El Tribunal Económico Central, en la resolución que ahora nos ocupa, concluye que en el caso de arrendamiento de industria o negocio la calificación tributaria de las rentas derivadas del mismo, aun en el caso de sociedades mercantiles, debe realizarse aplicando los criterios sentados por la normativa del IRPF, de modo que si se satisface la definición genérica de lo económico recogida por el artículo 27.1 de la Ley 35/2006 (antes artículo 25.1 de la Ley 40/1998), esto es, *ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*, el rendimiento albergará tal naturaleza -económica-, mientras que, en caso contrario, deberá calificarse como rendimientos del capital mobiliario (artículo 25.4.c) de la Ley 35/2006, antes artículo 23.4.c) de la Ley 40/1998). Descendiendo a los hechos analizados por esta resolución, el Tribunal concluye la inexistencia de actividad económica y, por ende, la inaptitud del beneficio para dotar la RIC, por cuanto para la gestión del arrendamiento del negocio no se emplea una estructura autónoma de medios personales y materiales mínima.

De la resolución que ahora nos ocupa, a juicio de quien suscribe, merece destacar los siguientes aspectos:

– En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, habida cuenta el silencio de su normativa específica, en aplicación de la interpretación sistemática, ha de acudirse a la regulación del IRPF para determinar cuándo el rendimiento derivado del arrendamiento (bien de inmuebles bien de industria) presenta naturaleza económica.

– En el caso del arrendamiento de negocio o industria no son predicables los requisitos mínimos objetivos (local exclusivo y persona empleada) exigidos por el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006 (antes artículo 25.2 de la Ley 40/1998) para el arrendamiento de inmuebles. En el arrendamiento de negocio habremos de acudir a la -muchas veces huidiza- definición genérica del apartado 1 del mencionado artículo. Por tanto, el arrendamiento de industria no supone per se el desarrollo de una actividad económica sino que se trata de una cuestión de hecho que habrá de acreditarse, caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes según se satisfaga o no el concepto genérico al que aludimos (*ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*).

– Para apreciar si una actividad satisface esta definición genérica habrá que valorarse si concurre una infraestructura de medios materiales y personales, no como requisito sine qua non, sino como elemento de juicio a valorar entre otros más como podrían ser la habitualidad, el alta en el IAE, la asunción de riesgos etc.

Si bien no está directamente relacionado con el REF de Canarias, no quiero dejar pasar la ocasión de reseñar el criterio del Tribunal en orden al momento procesal oportuno para aportar o proponer la prueba. Así el TEAC, en cuanto a la aportación en vía de revisión de la documentación acreditativa de la pretensión no aportada en el procedimiento de aplicación de los tributos, se remite al criterio que ya expresó en resolución de 11 de octubre de 2011, RG 5532/2009. Vamos a pasar a transcribir literalmente el mismo:

*<<El hecho de que los procedimientos revisores en materia tributaria tenga su específico régimen jurídico no impide aplicar supletoriamente la Ley común a todos los procedimientos administrativos (Ley 30/1992) entre cuyos preceptos se encuentra una regla, no contemplada expresamente en la LGT, encerrada en el apartado 1 del artículo 112, según la cual “no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo ha hecho”. Esta norma contiene una regla que no es más que una concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la Ley no ampara el abuso del derecho (artículo 7.2 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal. Qué duda cabe que dicho principio tiene por*

*finalidad impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a un arbitrario antojo, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto ello sería contrario a un elemental orden procesal.*

*Sin embargo, tampoco debe abrigar ninguna duda que tal regla deba aplicarse con cautela, al estar limitada por el principio constitucional de tutela judicial efectiva, principio que también debe inspirar los procedimientos administrativos revisores (incluidos los tributarios) previos a los judiciales.*

*El equilibrio entre ambos principios pasa por el hecho de que se constate el presupuesto del artículo 112 de la Ley 30/1992, esto es, y en lo que el presente caso interesa, que el interesado haya aportado en el recurso de reposición documentos que, pese a disponerlos o estar en condiciones de disponerlos a lo largo del procedimiento inspector, se sustrajeran del mismo para ser aportados en el ulterior recurso de reposición.*

*Deberá, asimismo, examinarse si la documentación aportada en sede de reposición puede ser suficiente para que el órgano que debe resolver el recurso, que es el mismo que dictó el acuerdo objeto del mismo, pueda, a la vista de lo aportado, dictar un nuevo acuerdo sin*

*necesidad de nuevos documentos, alegaciones o aclaraciones>>.*

Por cuanto antecede, el TEAC no admite en vía económico administrativa pruebas que no fueron aportadas en el momento oportuno durante la tramitación del procedimiento inspector sin acreditar que fueron de imposible aportación en dicho momento.

**TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS.**

***RIC (antigua). Materialización. Inmuebles destinados al arrendamiento. Entrada en funcionamiento.***

➤ Reclamación nº 38/02.494/08 y desglosadas 38/03.974/08 y 38/03.975/08. Primera instancia. TEAR de Canarias. Sala Desconcentrada de SC de Tenerife. Fecha 26 de enero de 2012.

Esta resolución, en mi opinión, encierra una importancia práctica considerable pues, como ya dijimos en alguna ocasión, versa sobre un tema que viene siendo objeto de elevada litigiosidad y cuyos contornos, en la doctrina emanada de la vía económica administrativa, están aún pendientes de perfilarse con precisión y se van delimitando poco a poco. Por eso cada resolución es importante. Me refiero a los llamados <<activos simples>> y, dentro de estos, a los inmuebles destinados al arrendamiento.

Se trata ahora de analizar la aptitud para materializar la RIC de una serie de inmuebles destinados a su arrendamiento. Podríamos clasificar estos inmuebles de la siguiente forma:

-Los primeros, adquiridos varios meses antes del fin del plazo de materialización (unos cuatro meses antes) y que se alquilan efectivamente unos pocos días después de expirar el mismo (en torno a un mes después).

-Los segundos, adquiridos no mucho antes del fin del plazo de materialización (como un mes y medio antes) y que no se alquilan hasta unos seis meses después de expirar el mismo.

-Los terceros, adquiridos poco antes del fin del plazo de materialización (desde unas dos semanas hasta apenas dos días antes) y que o bien no se alquilan hasta unos diez meses después del fin del mismo o bien a la fecha en que se desarrolla el procedimiento inspector (tres años después del fin del plazo máximo) no se encuentran aún alquilados.

Pues bien, la Inspección (es decir, el acto de liquidación) señala que en los tres casos se trata de <<activos simples>>, es decir, susceptibles de entrar en funcionamiento de manera inmediata a su adquisición, que no se encontraban, por tanto, en funcionamiento (alquilados) a fin del plazo máximo de materialización. Ello no obstante, se admite el primero de

ellos como materialización válida de la reserva por cuanto se entiende que, pese a haberse superado el plazo legal, ha entrado en funcionamiento efectivo dentro de un proceso de actuaciones tendentes a tal fin y sin sobrepasar el plazo que por su naturaleza le corresponde, mientras que no sucede lo mismo con los otras dos categorías de inmuebles, que no resultan así materialización válida de la reserva por cuanto no se han incorporado a la actividad empresarial en el plazo que corresponde a la naturaleza de la inversión (no se alquilan sino hasta varios meses después), amén de que su adquisición cuando ya está a punto de finalizar el plazo concedido por la norma para materializar evidencia la falta de intención por parte de la entidad de poner en funcionamiento el bien en el plazo máximo establecido.

Disconforme con el acto administrativo anterior, el interesado interpone reclamación económica administrativa en la que, en lo que ahora nos interesa, viene a acusar a la Inspección de discrecionalidad por cuanto no explica por qué acepta unas inversiones y no otras, al tiempo que señala que los inmuebles destinados al arrendamiento se incorporan al proceso productivo desde el mismo momento de su adquisición habiendo aportado a la Inspección abundante documentación al respecto (encargo de gestiones a inmobiliarias, anuncios en prensa).

Pues bien, la Sala desestima la reclamación interpuesta al entender que, en relación a los requisitos temporales de la inversión, aunque la Ley guarda silencio respecto al plazo máximo de entrada en funcionamiento de la inversión, parece razonable que, salvo determinados casos de inversiones complejas, ésta debe producirse dentro del plazo máximo legal fijado para su adquisición, si no se quiere vaciar a éste de contenido abriéndose una importante vía para dilatar sine die la inversión real y productiva de la reserva, en contra de su finalidad. En definitiva, señala el TEAR que el plazo máximo de incorporación de la inversión al proceso productivo es el mismo que el de adquisición, con independencia de cuando se haya producido ésta, pues la Ley no exige su inmediata entrada en funcionamiento. **En el presente supuesto la entrada en funcionamiento se debe producir a partir de la formalización de los respectivos contratos de arrendamiento.** Del expediente se deduce que el sujeto pasivo no invierte en bienes construidos por la propia entidad sino en elementos de activo simples, que en el momento de su adquisición ya están disponibles para ser utilizados, no pareciendo existir, por las fechas de adquisición de los inmuebles, intención seria de materializar la reserva dentro del plazo de los tres años que marca la norma, sin que se haya acreditado que el

retraso producido se deba a razones absolutamente ajenas a la voluntad del sujeto pasivo.

Bien es cierto que, al menos para quien les habla, tanto del acto de liquidación como de la resolución que la revisa no parece poder deducirse un criterio absolutamente diáfano sobre esta escurridiza materia (la entrada en funcionamiento de inmuebles destinados al arrendamiento que pretenden afectarse a la materialización de la RIC). No podemos olvidar que el acto impugnado es de 2008 cuando las controversias en torno a este tema eran aún incipientes, por lo que, repito, en mi opinión y como ahora expondré, se aprecia algún aspecto que acaso no quede perfilado con mucha precisión. Ahora bien, es de destacar que, en todo caso, hay una serie de puntos fundamentales que sí quedan claros. Así, queda claro que la Inspección entiende y que el Tribunal confirma que la norma general es que la entrada en funcionamiento de la inversión, salvo en determinados casos de inversiones complejas, ha de acontecer dentro del plazo legal fijado para la materialización, así como que -y he aquí lo importante- **que la entrada en funcionamiento de los inmuebles destinados al arrendamiento acontece desde su arrendamiento efectivo (es decir, a partir de la formalización de los respectivos contratos de arrendamiento) y no desde el mero ofrecimiento de aquéllos (mediante anuncios en prensa, internet, colocación en inmobiliarias) en alquiler.**

Llegados a este punto espero que me disculpen si vuelvo a ofrecer (a título de opinión meramente personal) mi parecer en esta materia o, mejor dicho, lo que yo interpreto que es la

doctrina que en vía económico administrativa se va consolidando en esta materia.

En este orden, creo que debemos partir de la distinción entre <<activos simples>> y <<activos complejos>>. Se entiende por <<activos simples>> los que son susceptibles de entrar en funcionamiento de manera inmediata a su adquisición, mientras que responderían al nombre de <<activos complejos>> aquellos que no reúnen esta propiedad, esto es, que requieren desplegar una serie continuada de actuaciones para lograr que la inversión proyectada logre su funcionamiento efectivo. Pensemos como ejemplo típico de inversión compleja la que tiene por objeto la construcción de un complejo hotelero y de otra simple la adquisición a un concesionario de vehículos de un elemento de transporte. No cabe duda que la adquisición a una promotora o a un antiguo propietario de un inmueble ya construido (finalizado) para destinarlo a su alquiler debe encuadrarse, dentro de las categorías enunciadas, en las inversiones en activos simples pues no hay nada en la naturaleza del bien que exija aún desplegar actuaciones ulteriores para lograr su funcionamiento efectivo. Desde su adquisición ya podríamos alquilar el inmueble.

Por otro lado, ya hemos visto que, al término del plazo legal de materialización, en el caso de la RIC “antigua”, la norma general es que la inversión debe haber entrado ya en funcionamiento. Decimos que esto será como “norma general” pues la doctrina del TEAC admite que, en el caso de las inversiones en activos complejos, siempre que la inversión (es decir, la adquisición o construcción del bien en términos jurídicos y cuantitativos) se haya acometido en plazo, su entrada en funcionamiento efectivo puede acontecer

ulteriormente, a condición de (i) que la incorporación al proceso productivo, a la actividad empresarial, se produzca dentro de un proceso ininterrumpido de actuaciones tendentes a tal fin, (ii) que exista una intención seria en aquel sentido confirmada por elementos objetivos (programa de inversiones, adquisiciones de bienes y servicios correspondientes al mismo ...) y (iii) que, en cualquier caso, las sucesivas inversiones se efectúen sin solución de continuidad ni interrupciones anómalas, de tal manera que la duración del proceso inversor no sobrepase el plazo que por su naturaleza le corresponde y esto, incluso, en los casos en que la entrada en funcionamiento no pueda llevarse a cabo por causas totalmente ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, tal y como reiteradamente se ha dicho de la moratoria turística canaria; todo ello con ánimo de no excluir del incentivo fiscal a aquellos proyectos de cierta enjundia (es decir, complejos) y sin que sea relevante a estos efectos -según parece ser la postura mayoritaria- la fecha (próxima o no al fin del plazo de materialización) en que se acomete esta inversión que luego entra en funcionamiento efectivo demoradamente. Por el contrario, en el caso de los activos simples no se contempla esta misma excepción a la norma general, de modo que, habida cuenta de que no hay nada en su naturaleza que impida la utilización de manera inmediata a su adquisición, la entrada en funcionamiento debe producirse necesariamente dentro del mismo plazo legal previsto para la inversión (es decir, dentro del llamado plazo de materialización). Esta idea ha de matizarse a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo (sentencia de 27 de diciembre de 2010) donde el Alto Tribunal viene a admitir la demora en la

entrada en funcionamiento por razones, si no coincidentes, sí muy parecidas a la fuerza mayor (circunstancias objetivas, ajenas a la voluntad del interesado, totalmente imposibilitantes).

Dicho lo anterior, queda aún por dilucidar un aspecto básico cual es qué debe entenderse por <<entrada en funcionamiento>>. ¿Qué es estar en <<funcionamiento>>?. ¿Es hallarse en condiciones de producir ingresos con regularidad o bien hay que producirlos -los ingresos- de facto de manera efectiva? Mi opinión se decanta a favor de esta segunda interpretación por cuanto de la norma contable se infiere que debe reputarse como situaciones distintas la de hallarse en <<condiciones de funcionamiento>> (que es cuando un activo se encuentra en condiciones de contribuir a producir ingresos con regularidad, lo que en el caso de inmuebles destinados al arrendamiento exigiría que fueran susceptibles de ser alquilados de inmediato y ofertados debidamente para ello), por un lado, y, por el otro, la de encontrarse en <<funcionamiento>> efectivo (que, a sensu contrario, será cuando se producen los ingresos realmente, lo cual en el caso de los referidos inmuebles implicaría su arrendamiento actual). Por eso se comprende el interés de la resolución que ahora nos ocupa pues se pronuncia claramente a favor de esta última idea. El Tribunal aclara que la entrada en funcionamiento efectivo coincide con la formalización de los contratos de alquiler. El corolario que sigue es inevitable: dado que para los activos simples no se admite demora en la entrada en funcionamiento, si no se quiere incumplir la obligación de materialización, ha de procurarse y conseguirse el arrendamiento de los inmuebles destinados a tal fin antes de la expiración del plazo fijado por la ley. Lo único

que quedaría pendiente, pues, sería concluir si el hecho de que no se logre alquilar los inmuebles dentro de plazo supone uno de los supuestos excepcionales (de fuerza mayor) a los que alude el Tribunal Supremo. Pero creo, desde luego, que es obvio que no puede asimilarse a la imposibilidad absoluta y objetiva de entrar en funcionamiento a la que alude el Tribunal Supremo con el hecho de que no se encuentre inquilino para los inmuebles ofertados en alquiler, cuestión ésta que no es impredecible ni aun inevitable pues siempre podrá adaptarse el precio a la demanda. (Para no extenderme demasiado y no aburrir al más pintado me remito a las reflexiones sobre este tenor que me permití en los números anteriores de la revista). De cualquier modo, creo que es muy peligroso introducir consideraciones de mero mercado (de condiciones adversas del mercado, quiero decir) como excusa para dejar de cumplir las obligaciones fiscales. Si alguien se beneficia de un importante ahorro fiscal y decide libremente cumplir el compromiso de inversión productiva que en contrapartida ha contraído con la sociedad en general a través de la adquisición de inmuebles para destinarlos al alquiler debe asumir las consecuencias de tal forma elegida de cumplir el compromiso adquirido, es decir, debe invertir y hacerlo en unas condiciones (de precio, de tiempo, de gestiones) que se ajusten al mercado de modo que se garantice el alquiler efectivo en plazo. Creo que no es excusa, en ningún caso, alegar que no se ha podido alquilar los inmuebles pese a estar ofrecidos para tal fin pues no puede equipararse no encontrar inquilino con la imposibilidad a la que alude el Tribunal Supremo. Aplicando las leyes más elementales de la teoría económica si el precio y las condiciones ofertadas se ajustan a la

demanda, por muy débil que sea ésta, se conseguirá mercado para el producto. Acaso sólo y exclusivamente para esta última apreciación sí pueda ser útil ponderar la fecha en que se adquirieron los inmuebles por cuanto su compra en fechas próximas a la expiración del plazo legal pone de manifiesto que no hubo nunca la intención seria de respetarlo.

***RIC (antigua). Materialización. Momento y forma de regularización por déficit de inversión válida.***

➤ Reclamación nº 38/00125/2009 y acumulada 38/00126/2009. Primera instancia. TEAR de Canarias, Sala Desconcentrada de SC de Tenerife. Fecha 26 de enero de 2012.

Me temo que la descripción pormenorizada y numérica de los hechos que contempla esta resolución desalentaría hasta los lectores más animosos. Así que intentaré explicar, sin caer en la casuística, aquellos aspectos que me parecen más interesantes. A ver si lo consigo.

Se trata, en definitiva, de la comprobación de la materialización de la RIC dotada a partir del beneficio obtenido en 1999. El concepto y período objeto de regularización son el Impuesto sobre Sociedades y el ejercicio 2003. El sujeto pasivo se había acogido a la RIC en el ejercicio 1999 y también en los anteriores 1995/96/97/98. La Inspección, para verificar la correcta materialización en 2003 de la RIC/99, requiere al sujeto pasivo la justificación de las

inversiones afectas a la materialización no sólo de la RIC/99 sino también de las reservas de los años previos. Resulta así que se comprueba que parte de estas inversiones no son válidas (o simplemente ya no existen pues se han vendido) de forma que la Inspección reordena las mismas, viniendo a **-según parece-** imputar las inversiones aptas a las reservas más antiguas, de lo cual deviene un déficit de materialización de la reservas más recientemente dotadas (en concreto, de la RIC/99).

El sujeto pasivo viene a objetar que la Inspección lo que hace, en última instancia, es, con motivo de la comprobación en 2003 de la RIC/99, corregir por el camino las materializaciones declaradas en los años anteriores, años respecto a los cuales el derecho de la Administración estaba ya prescrito al inicio de las actuaciones, de modo que, como el plazo de materialización de estas reservas previas había finalizado en ejercicios prescritos, la Inspección ya no podía analizar si dicha materialización fue correcta o no y sólo podía comprobar el mantenimiento de las distintas inversiones. Según cabe inferirse del texto de la resolución, el obligado tributario no se contenta con el motivo de impugnación que acabamos de mencionar sino que incluso va más allá, por cuanto también parece considerar contrario a Derecho que se regularice en 2003 (año

en que vence el plazo máximo) la materialización de la RIC/99 ya que las inversiones fueron acometidas durante 2000, 2001 y 2002 (y consignadas como materialización de dicha reserva en las correspondientes autoliquidaciones), de forma que -según alega- habrían adquirido firmeza por mor de la prescripción ganada.

La Sala resuelve la controversia anterior señalando que no tiene razón el reclamante al señalar que no se puede analizar si la materialización de la reserva dotada con cargo al beneficio de 1999 es correcta o no habida cuenta haber realizado (y reflejado en las correspondientes declaraciones) las inversiones en años previos prescritos, sino sólo comprobar en el ejercicio 2003 si los bienes en que se materializó siguen en poder y explotación de la sociedad. Señala la sala que la materialización sólo ha de entenderse correctamente realizada cuando antes de la finalización del plazo máximo contemplado en la norma exista una inversión en activos fijos que cumplan las condiciones establecidas en ella, deben estar situadas en el archipiélago y ser utilizados en el mismo al servicio de una actividad económica del sujeto pasivo, lo que exige su efectiva puesta en funcionamiento. Y esto es precisamente -según señala el Tribunal- lo que ha hecho la oficina gestora ya que al objeto de la comprobación de la materialización de la reserva de 1999 se sitúa en el

ejercicio 2003, no prescrito, concretamente a 31 de diciembre, fin del plazo de materialización de la misma. No le cabe duda a la Sala de la facultad que tiene la Administración de examinar en un período no prescrito los hechos económicos que se han producido en períodos que sí lo están, en cuanto hayan de tener consecuencias jurídicas en el primero.

El TEAR incide en un punto o idea que considero básica o elemental: Sólo se puede regularizar una reserva no materializada válidamente en el período impositivo correspondiente al fin del plazo máximo de materialización. El hecho de que las distintas inversiones se hayan realizado en ejercicios previos al año en que vence el mencionado plazo no merma en medida alguna lo dicho, aun cuando dichos ejercicios no estén incluidos en la extensión de las actuaciones inspectoras e incluso aunque en tales años el derecho de la Administración se halle prescrito. Prescribe el derecho a liquidar, no a comprobar. Es inevitable verificar todas las inversiones afectas a una determinada reserva, sea cuándo sea que fuere que las mismas se hayan realizado, para poder comprobar si al fin de plazo dicha reserva ha sido correctamente materializada. Como digo, esto es algo básico y elemental. Si el resultado de esta comprobación no es feliz para el contribuyente, la regularización y sus consecuencias (en particular, lo que se refiere al devengo de los intereses de demora) se producirán sólo en el período impositivo correspondiente a la fecha en que expiraba el plazo. Por ejemplo, si una inversión, aunque acometida en años previos, no se considera apta, a todos los efectos será como si no se hubiera

realizado. El incumplimiento, en los términos de artículo 27.8 de la Ley 19/1994 se producirá en el año en que vence el plazo de materialización.

En cuanto a la reordenación de inversiones a la que antes hicimos referencia, el Tribunal no parece pronunciarse expresamente sobre este punto. He de reconocer que puede que me haya perdido yo mismo confundido por la casuística de los hechos o que la resolución mereciera una lectura más sosegada que la que permite la premura con la que suelo acometer estas reseñas. Pero, en fin, dando por bueno lo que he inferido (es decir, que la Inspección realiza una reordenación de inversiones) no está de más añadir una breve reflexión al respecto. Normalmente, salvo indicación expresa en contra del interesado, lo normal será que se imputen las inversiones a las reservas primeramente dotadas, de modo que en caso de posibles déficits de materialización (ya sea por insuficiencia cuantitativa o por inaptitud de algunas inversiones) el incumplimiento acontezca en sede de las RIC más recientes, lo que arrojará consecuencias menos graves. Lo dicho trae consigo también importantes consecuencias en orden a la comprobación del requisito de mantenimiento, a las que, si hay ocasión, ya nos referiremos en otro momento.

***RIC (antigua). Materialización. Cese en la actividad y continuación del negocio a través de una comunidad de bienes.***

➤ Reclamación nº 38/00303/09. Única instancia. TEAR de Canarias. Sala Desconcentrada de SC de Tenerife. Fecha 28 de marzo de 2012.

Aquí tenemos, de nuevo, otra resolución interesante. Un titular de una oficina de farmacia (contribuyente del IRPF) dota RIC a partir del beneficio obtenido en los años 2000 y 2002. La materialización de estas reservas se va efectuando en el curso de los años 2000, 2001, 2002 y 2003 hasta alcanzar el importe total debido. Pero sucede que a mediados de 2003 el mencionado contribuyente se da de baja en la actividad empresarial de farmacia, explotación que pasa a ejercerse a partir de dicha fecha por una comunidad de bienes en la que aquél participa al 50 por 100.

La Inspección, y así lo confirma la Sala, entiende que el obligado tributario ha incumplido el requisito de mantenimiento, invocando las contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V1453-06 de 11 de julio de 2008 y V0897-08 de 30 de abril de 2008, que sientan que la transmisión a una entidad en régimen de atribución de rentas, de la que el transmitente sería uno de los integrantes, antes del transcurrido el plazo de mantenimiento, no es un supuesto equivalente a una subrogación análoga a la que subyace en las operaciones de reestructuración empresarial amparadas en el régimen FEAC, por lo que hay una verdadera transmisión del dominio de la actividad y en consecuencia decae el derecho a consolidar el incentivo fiscal. Por

cuanto antecede, la Sala confirma la regularización en el año del cese o baja (2003) de la reservas correspondientes a los años 2000 y 2002.

Como decimos es una resolución interesante. No sólo por la cuestión de fondo que expresamente contempla sino también por otra a la que indirectamente conduce. Me refiero a si el cese en la actividad supone per se, siempre, el decaimiento del incentivo fiscal (es decir, el incumplimiento automático de los requisitos, bien de materialización, bien de mantenimiento). Esto es lo que parece deducirse, en principio, de las consultas de la DGT citadas ut supra, así como de la propia resolución reseñada. Así pues, cabrá entender que siendo de aplicación el principio de empresa ininterrumpida, es decir, en el buen entender que presumiendo que la empresa pretende continuar ejerciendo una actividad económica, el incumplimiento del requisito de materialización sólo podrá acontecer, en su caso, al término del plazo máximo para materializar. En cambio, de la resolución reseñada, parece desprenderse que si cabe inferir que el cese en la actividad y que tal cese es definitivo el incumplimiento de la obligaciones asociadas a la RIC se producirá con el cese mismo, siendo éste el momento que ha de tomarse como referencia para determinar el período impositivo en que hay que regularizar el incentivo fiscal sin necesidad de esperar a la fecha en que expiraba el plazo máximo fijado por la ley. Acaso se pueda enlazar esta idea con el hecho de que habrá que pensar que un sujeto pasivo que cesa en su actividad dejará de llevar contabilidad y con ello la RIC no figurará en balance, no ya con separación y título adecuado,

sino de modo alguno. Es más por no haber no habrá ni balance.

***RIC (antigua). Requisitos formales. Prueba de dotación en plazo. Autoliquidación extemporánea.***

➤ Reclamación nº 35/0172/2010. Única instancia. TEAR de Canarias. Fecha 30 de marzo de 2012.

Este es un tema que hemos abordado con frecuencia en esta sección. Se trata ahora de una reducción en concepto de RIC aplicada en la autoliquidación del IS de 2005. Sucede que dicha autoliquidación se presenta extemporáneamente aunque sólo por un día (el 26/07/2006). Las cuentas anuales fueron depositadas en el Registro Mercantil el 31/07/2006 y en la misma fecha se legitimó notarialmente la firma del administrador en el certificado relativo al acuerdo de la Junta sobre la distribución del resultado.

La Inspección no admite el acogimiento al incentivo fiscal. La razón de la regularización deriva de la falta de acreditación del acuerdo adoptado en plazo por la Junta General.

Supongo que la entidad interesada clamaría al cielo. Interpone reclamación económico administrativa señalando que va en contra del espíritu de la ley privar del beneficio fiscal por presentar la declaración unas horas

más tarde del plazo establecido, añadiendo que el desfase del tiempo que existe entre la fecha de la Junta (30/06/2006) y la fecha en que se incorpora a un registro público (31/07/2006) es sólo de un mes y que no tiene sentido que por ese corto plazo de tiempo se desvirtúe la veracidad de la celebración de la Junta y se impida la aplicación del incentivo fiscal.

El Tribunal señala que para la adecuada resolución del expediente se debe partir del artículo 105 de la LGT que en materia de la carga de la prueba establece que *<<en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo>>*. Recae, pues, sobre la entidad interesada probar que la dotación de la reserva se efectuó con anterioridad a la presentación de la autoliquidación en la que se aplica el incentivo fiscal.

El artículo 25.1 del Código de Comercio establece que todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios; conteniendo el artículo 26 del Código de Comercio la normativa relativa a la obligatoriedad del Libro de Actas en la que constarán, al menos, todos los acuerdos tomados por las juntas generales y especiales y demás

órganos colegiados de la sociedad, con expresión de los datos relativos a la convocatoria y a la constitución del órgano, un resumen de los asuntos debatidos, las intervenciones de las que se haya solicitado constancia, los acuerdos adoptados y los resultados de las votaciones. Estableciendo el artículo 27 de la misma norma la necesidad de que los Libros obligatorios se encuentren diligenciados por el Registro Mercantil del lugar en el que el empresario tuviera su domicilio. En cualquier caso, el valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables ha de ser apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho según el artículo 31 del Código de Comercio. El artículo 34 del mismo texto se ocupa de las cuentas anuales que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria y que han de ser elaborados al cierre del ejercicio. Estas cuentas anuales deberán ser firmadas por los administradores de acuerdo con el artículo 37 del Código de Comercio.

El TEAR continúa analizando la normativa mercantil aplicable *ratione temporis*, que es la que existía antes de la vigente Ley de Sociedades de Capital, esto es, el TRLSA y LSRL. En este orden, el Tribunal recuerda que la regulación de las cuentas anuales de las sociedades de responsabilidad limitada se efectúa por el artículo de la Ley 2/1995 mediante remisión genérica

al régimen de las sociedades anónimas. El artículo 172 del TRLSA vuelve a insistir en que las cuentas anuales comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria, debiendo ser aprobadas, conforme al artículo 212, por la Junta General de accionistas. La regulación de la Junta General aparece en los artículos 93 y siguientes de esa Ley, disponiendo el artículo 95 que la junta general ordinaria, previamente convocada al efecto, se reunirá necesariamente dentro de los seis meses de cada ejercicio, para censurar la gestión social, aprobar, en su caso, las cuentas del ejercicio anterior y resolver sobre la aplicación del resultado. Debiendo presentarse para su depósito dentro del mes siguiente a su aprobación en el Registro Mercantil certificación de los acuerdos de la Junta General de aprobación de las cuentas anuales y distribución del resultado, a la se adjuntará un ejemplar de las citadas cuentas, así como del informe de gestión y de los auditores, según dispone el artículo 218 de la LSA y el artículo 365 del Reglamento del Registro Mercantil, publicándose a través del Boletín Oficial del Registro Mercantil el anuncio de las sociedades que hubiesen cumplido con su obligación de depósito en los términos del artículo 220 de la misma Ley y del artículo 370 del Reglamento del Registro Mercantil. De la presentación de las cuentas se practicará asiento de presentación en el Libro Diario del

Registro, de acuerdo en el artículo 42 del Reglamento del Registro Mercantil, en el que se identificará al solicitante y al presentante y se relacionarán los documentos presentados teniendo una vigencia de cinco meses conforme al artículo 367 del mismo Reglamento. Verificado el cumplimiento de los requisitos el Registrador tendrá por efectuado el depósito, debiendo proceder a practicar el asiento correspondiente conforme al artículo 368 del Reglamento. El artículo 55 del Reglamento señala de la fecha de inscripción será la del asiento de presentación.

En cuanto al valor probatorio, el Tribunal añade que, directamente relacionado con la necesidad de depósito de las cuentas anuales, se encuentran sus efectos frente a terceros, ya que de acuerdo con el artículo 9 del Reglamento del Registro Mercantil los actos sujetos a inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil. Obviamente – continúa diciendo el TEAR- las cuentas anuales y el Libro de Actas, a pesar de su obligatoriedad, tienen la naturaleza de documentos privados ya que es evidente que no encuadran en ninguno de los supuestos del artículo 317 de la Ley 1/2000 como prevé el artículo 324 de dicho texto. Ante esta condición de documentos privados únicamente harán prueba plena en

tanto su autenticidad no sea impugnada por la parte a la que perjudiquen de acuerdo con el artículo 326 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, precisando el artículo 1227 del Código Civil que de la fecha de los documentos privados no se contará respecto a terceros sino desde el día en que hubiesen sido incorporados a registro público.

Concluye el Tribunal diciendo que el disfrute del incentivo fiscal recogido en el artículo 27 de la Ley 19/1994 no requiere que la autoliquidación sea presentada dentro de plazo aunque sí, claro está, que se pruebe que se cumplen todos los requisitos establecidos en dicho precepto. La aplicación de la reducción en la base imponible determinada por la dotación de la RIC requiere como presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de los resultados con carácter previo a su aplicación. El TEAR indica que la adopción de la decisión sobre la parte del beneficio que va a resultar afectada a la reserva con antelación a la correspondiente autoliquidación resulta de la propia naturaleza y finalidad del incentivo fiscal ya que es un compromiso de inversión futura que se contrae creando una partida en el balance de la sociedad de carácter indisponible. La reducción en la base imponible no es más que una fase de un proyecto de inversión a la largo plazo que se ha propuesto realizar la

sociedad, entre otros motivos por la fiscalidad favorable, dentro de su estrategia corporativa y en tal sentido la cuantía de los resultados obtenidos por la empresa que va a resultar afecta a la reserva ha de determinarse con carácter previo a la aplicación del incentivo fiscal. Continúa el TEAR diciendo que carecería de justificación alguna la dotación a la reserva sin que previamente se hubiesen aprobado las cuentas anuales, y no sólo por la pendencia a que se vería sometida la debida aplicación de la reducción, dependiente de la aprobación definitiva o no de las cuentas anuales y de la aplicación del resultado, sino adicionalmente porque el importe de la parte de los beneficios que se destinan a la reserva no vendría marcado por ningún tipo de motivación económica persistente en el tiempo, sino únicamente por motivos de oportunidad fiscal. En estas circunstancias- continúa diciendo el Tribunal- aunque la presentación de la autoliquidación fuera de plazo no supone necesariamente la privación del incentivo fiscal, sí que le despoja de la presunción *iris tantum* que le asistía de tener por probada la dotación a la reserva, obligándole en consecuencia a la prueba de la misma por cualquiera de los medios admitidos en derecho, tal y como establece la doctrina del TEAC en resolución para la unificación de criterio 00/3776/2005, así como el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, entre otras, en sentencia de

14 de enero de 2005. En este orden, las actas de la sociedad aprobando las cuentas anuales y la aplicación de resultados tienen la naturaleza de documentos privados, no surtiendo efectos a terceros de buena fe sino desde la fecha en que tienen acceso a registro público, por contener actos sujetos a inscripción, tal y como se desprende del artículo 218 de la LSA y del artículo 9 del Reglamento del Registro Mercantil. De lo anterior resulta evidente que los acuerdos sociales no cobran efectividad frente a terceros, incluida la Hacienda Pública, hasta la fecha de presentación de los documentos en el Registro Mercantil o hasta la fecha de legitimación notarial de la firma de los administradores en la propuesta de distribución de resultados. Incluso el Tribunal, frente a la alegación de que la autoliquidación se presentó fuera de plazo sólo por unas pocas horas, llega a reprochar al reclamante su sorprendente pretensión por cuanto no es la Administración tributaria la que debe arrostrar las consecuencias de tan irresponsable forma de proceder sino que debería ser la propia entidad la que podría exigir responsabilidades a quienes con tan escasa diligencia hubieran actuado.

Ruego a los lectores que disculpen la acusada falta de síntesis de la que he pecado en la reseña de esta resolución. Pero es que he considerado conveniente transcribir literalmente los argumentos basados en la normativa mercantil en los que se apoya el TEAR por

cuanto hay una reciente sentencia de la Audiencia Nacional que –según parece- la contradice. Me refiero a la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012, recurso 236/2009. Afirma esta sentencia que *<<(…) tampoco la circunstancia de que la legitimación notarial de la firma de los administradores que figura en las cuentas anuales se haya producido con posterioridad a la presentación de aquella declaración (en el caso, veintiocho días después) puede constituir obstáculo insalvable para disfrutar del beneficio cuando –como sucede en el supuesto analizado- la Inspección cuenta con todos los datos necesarios para determinar la aptitud (o no) de las cantidades destinadas por el contribuyente para la dotación a la reserva. Dicho de otra forma, el incumplimiento de aquel requisito formal sólo puede acarrear la pérdida del beneficio si del mismo resulta materialmente afectado el derecho a su aplicación o si, precisamente como consecuencia de tal omisión, la Inspección no puede ejercer sus funciones de comprobación para constatar si el beneficio tenido en cuenta es o no apto para dotar la reserva en los términos previstos en el parcialmente transcrito artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio. Desde este punto de vista, resulta relevante que la Administración (...) no haya razonado en qué medida la tardía legitimación de las firmas de los administradores le ha impedido comprobar la procedencia o improcedencia de la reducción aplicada por la actora, a lo que debe añadirse que no puede afirmarse que las repetidas exigencias formales hayan sido absolutamente omitidas por el obligado tributario sino que –exclusivamente- han sido cumplidas de manera tardía. Resulta por lo demás incontrovertido*

*que la contribuyente adoptó los acuerdos correspondientes para efectuar la dotación, que nada se opone a la aptitud del beneficio para acogerse al incentivo fiscal ni al mantenimiento e indisponibilidad de las dotaciones efectuadas, que incorporó tal dotación a su declaración (tardía) del impuesto y que se legalizaron (también tardíamente) las firmas de los administradores que certificaron la distribución de resultados, circunstancias (todas ellas) que permitieron a la Inspección comprobar si las exigencias materiales derivadas de la legislación aplicable se cumplían o no. Por último, no resulta ocioso recordar que el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria dispone que la aplicación del sistema tributario “se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales”. No parece que resulte conforme con tales principios (sobre todo con el de proporcionalidad) declarar la pérdida de un beneficio fiscal por el tardío cumplimiento del beneficio fiscal>>.*

Pues bien, parece que, en última instancia, la Audiencia Nacional considera que la dotación en plazo de la RIC (o acaso quiera decir la prueba de la dotación en plazo) es un mero requisito formal cuyo incumplimiento no debe suponer per se la pérdida del incentivo fiscal. No es éste, desde luego, el criterio que impera en la vía económico administrativa. (La doctrina del TEAC es la que vincula a los órganos encargados de la aplicación de los tributos).

Acaso el quid de la cuestión está en que la Audiencia Nacional trata de requisito formal lo que en realidad es un presupuesto esencial

que tiene mucho más de fondo que de forma. Me explico. Abundando en lo que ya he dicho en alguna otra ocasión, no debe olvidarse que la esencia de la RIC es que constituye un compromiso, es decir, que supone la asunción de un compromiso. Los contribuyentes disfrutan de un (muy) importante ahorro fiscal (casi una exención en términos cuantitativos) y la sociedad en general (el erario público) le pide, a cambio, que realice una serie de inversiones que fomenten la riqueza y el empleo en el archipiélago canario y que luego mantenga estas inversiones productivas durante cierto tiempo. Es un quid pro quo. En términos generales (y al margen de la materialización anticipada) se exige que se inmovilicen unos beneficios que (casi) quedan exonerados de tributación para, en lugar de distribuirlos o emplearlos en gasto corriente, se inviertan productivamente. Este compromiso es un hecho jurídico y económico cuya anotación y constancia contable –como sucede con cualquier apunte contable- no es más que reflejo de tal hecho previo (es decir, del compromiso). La anotación en el Libro Diario de la dotación no es más que la traducción al lenguaje contable de la asunción del compromiso. ¿Y quién es el único que puede y está legitimado para suscribir este importante y duradero concierto que es asumido frente a la sociedad en general?. En el caso de sociedades mercantiles es claramente la Junta de Socios en cuanto depositaria de la voluntad societaria. Igualmente ínsito en la idea misma del compromiso está que la adopción del mismo no puede ser sine die o arbitraria. Si el compromiso se puede adoptar en cualquier momento y retroactivamente no podría hablarse propiamente de compromiso ninguno y menos todavía de compromiso de inversión futura.

Piénsese en una sociedad que va acometiendo las inversiones y una vez que tiene asegurado el cumplimiento de un determinado importe de materialización se acoge retroactivamente al ahorro fiscal (mediante la presentación de una autoliquidación extemporánea donde aplica la RIC por ese mismo importe). Esto no es la RIC sino una deducción por inversiones. Es decir, es indudable que un compromiso como el descrito lleva indefectiblemente aparejado, para tener sentido, un plazo después del cual no cabe ya su asunción si no quiere dejarse vacío de contenido.

Parece pacífico que el compromiso (es decir, la dotación contable) no puede adoptarse en fecha posterior a la presentación de la autoliquidación en la que se aplica el incentivo fiscal. (Este sería, en principio, el plazo máximo de asunción antes citado). No sólo por una exigencia perfectamente lógica (en un sentido casi aristotélico, para no caer en la paradoja temporal de aplicar una reducción por una dotación que no existe) sino también por la idea antes enunciada de que la esencia de la RIC es la asunción del compromiso de inversión y de mantenimiento. De modo que uno (el ahorro fiscal) se concede sólo cuando se ha cumplido el otro (la dotación o compromiso). Más controvertido (me remito a otros números de la revista) es si la dotación debe ser también en plazo mercantil. Así parece entenderlo el TEAC en alguna resolución. Si el compromiso que es esencia de la RIC consiste en inmovilizar el beneficio obtenido en un ejercicio en lugar de repartirlo en forma de dividendos es claro que dicho compromiso habrá de tomarse dentro del plazo de que dispone la Junta para acordar la distribución del resultado: en los seis primeros meses desde el cierre del ejercicio cuyo

beneficio se distribuye. (Este sería, pues, al fin, el plazo máximo de dotación).

En conclusión, podemos decir que el criterio que prevalece en vía económico administrativa es que el requisito de dotación contable, antes que mera formalidad, es el presupuesto básico, la esencia misma, como decimos, de la reserva para inversiones en Canarias, así como que el cumplimiento de dicho requisito, lógicamente, no puede ser arbitrario o sine die sino que está sometido a un plazo para su cumplimentación (no posterior a la fecha de presentación de la autoliquidación y para algunos también en plazo mercantil). La inobservancia del requisito esencial supone la pérdida del derecho al disfrute del incentivo fiscal.

Otra cosa es cómo puede probarse que se ha cumplido tal requisito (la dotación en momento oportuno). Parece que no se discute que si la autoliquidación se presentó dentro del plazo reglamentario rige la presunción (*iuris tantum*) de que la dotación de la reserva se hizo también oportunamente, por cuanto cabrá inferir que se habrán vertido en la declaración los datos que figuraban en contabilidad y que, a su vez, se habrán ido contabilizando los hechos (el acuerdo de la Junta destinando el resultado a la RIC) conforme éstos hayan ido acontecido en la vida económica y jurídica de la sociedad. Ahora bien, a sensu contrario, si la autoliquidación es extemporánea decae la presunción de la que hablamos y deberá ser el sujeto pasivo (que es el interesado, el beneficiario) quien pruebe la dotación en plazo. Es decir, deberá probar que la Junta de Socios acordó la distribución del resultado a la RIC en fecha no posterior a la de la presentación de la autoliquidación (y pienso

que también dentro del plazo mercantil). No hace falta reproducir las normas sobre valoración de la prueba pero, en términos generales, creo que la manera más normal de lograr satisfacer esta prueba por algún medio oponible frente terceros (entre ellos, la Hacienda Pública) será el depósito de las cuentas antes de presentar la autoliquidación (o para algunos en plazo mercantil) o la firma de los administradores en el certificado relativo a la sesión de la Junta de Socios donde se decide sobre la aplicación del resultado legitimada notarialmente también en fecha previa a la presentación de la autoliquidación (o en plazo mercantil). Todo ello en virtud del principio general sentado en el artículo 9 del Reglamento del Registro Mercantil según el cual los actos sujetos al inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, así como por el artículo 1227 del Código Civil cuando señala que la fecha de los documentos privados no se contará respecto a terceros sino desde el día en que hubiesen sido incorporados a registro público.

Conforme a lo expuesto se comprende que se regularice en vía de Inspección la reducción en concepto de RIC aplicada en una autoliquidación extemporánea, si la legitimación notarial del certificado sobre la aplicación del resultado y el depósito de cuentas son posteriores a la presentación de dicha declaración (o para algunos fuera de plazo mercantil). No puede ser de otro modo por cuanto quien debía hacerlo (el sujeto pasivo) no prueba el cumplimiento de un requisito esencial (la dotación en plazo).

***RIC (antigua). Beneficio apto. Promoción inmobiliaria. Juntas de compensación. Aplicación simultánea de RIC y DDID sobre resultados financieros. Sanción.***

➤ Reclamación nº 35/01867/2010. Primera instancia. TEAR de Canarias. Fecha 30 de marzo de 2012.

Una sociedad, que se encuentra dada de alta en el IAE en el epígrafe de <<alojamiento turísticos extrahoteleros>> compra una finca rústica en 2002. Una vez adquirida la aporta una Junta de Compensación (se supone de carácter fiduciario) con la finalidad de proceder a su urbanización y posterior edificación con destino turístico. Como consecuencia de dicha aportación le corresponde una serie de parcelas resultantes del Proyecto de Compensación del Plan de Ordenación en proporción a su cuota de participación. Sin embargo, la sociedad decide abandonar su proyecto inicial y vende las parcelas. Con el resultado de la venta dota la reserva para inversiones en Canarias.

El Tribunal comienza el análisis de la aptitud del beneficio resultante de la operación anterior para acogerse a la RIC recordando que -conforme finalmente ha sentado el Tribunal Supremo en sentencia de 7 de noviembre de 2011 en recurso de casación para la unificación de la doctrina nº 415/2008, entre otras- sólo el resultado contable derivado del

desarrollo de una actividad económica puede valer a los efectos de la dotación de la reserva. Así las cosas, señala el Tribunal que habrá que determinar si la actividad descrita supone el desarrollo de una actividad de promoción inmobiliaria a través de una Junta de Compensación. El Tribunal se remite al TEAC (en resolución de 27 de enero de 2011, RG 1405-09) para, tras un recorrido por la normativa urbanística y tributaria, concluir que la actividad de promoción inmobiliaria exige que se haya iniciado la ejecución material de la urbanización de los terrenos, no bastando haber superado las fases administrativas previas a dicha ejecución material, criterio éste refrendado por el Tribunal Supremo en sentencias de 11/10/2004, 19/04/2003 y de 23/01/2007 y mantenido por el Tribunal Central en relación con el IS (también en resoluciones 3717/05, 3746/05 y 884/05), criterios todos ellos coincidentes con la doctrina de la DGT. De la doctrina expuesta vamos a reproducir algunos párrafos. Así, <<se estima que un terreno está urbanizado cuando los servicios de urbanización se han llevado a cabo en el mismo y han sido finalizados, habiendo de considerarse el proceso de urbanización de un terreno como aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua,

*suministro de energía eléctrica etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o va a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial. Por ello el concepto de edificación excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada; no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empiece a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado>> (CV 1479/2006, en el mismo sentido CCVV 116/2005, 1840/2005 y 1505/2006, entre otras).*

Una vez sentado lo anterior, el Tribunal Regional recuerda que tanto el TEAC como la DGT admiten que en el caso de que sean las Juntas de Compensación quienes lleven a cabo la urbanización de los terrenos ello no impide que la condición de promotor se predique del dueño del inmueble (resoluciones del TEAC RG 4079/06 de 14/05/2008, RG 833/07 de 26/06/2008 y consultas DGT nº 1681/04 de 14/09/2004 y V0152/05 de 04/02/2005). Ello no obstante, pese a lo anterior, el TEAR concluye que, en el caso concreto que nos ocupa, no ha llegado a desarrollarse la actividad de promoción inmobiliaria por las razones siguientes:

-La sociedad no está dada de alta en epígrafe alguno relativo a la promoción inmobiliaria.

-Los inmuebles estaban contabilizados como inmovilizado y no como existencias.

-La mercantil reclamante tenía una escasa participación en la Junta de Compensación (del 16,50% respecto a algunas fincas y del 4,76% respecto a otras) por lo que difícilmente puede hablarse de que pudiera decidir, impulsar o programar la promoción urbanística.

-Y, por último, como elemento crucial, se refiere al contenido de las escrituras de venta de las parcelas, de las que se desprende que, a lo sumo, respecto de alguna de ellas, tan sólo se habían producido actuaciones de parcelación.

El TEAR nos remite a la CV 0775-06, de 20 de abril de 2006 para que conozcamos lo que la DGT indica en relación con la actividad de parcelación. El Centro Directivo viene a entender que si lo único que se ha producido es la división de los terrenos adquiridos en unidades más pequeñas, cabe entender que la actividad efectuada por la ulterior venta de estas parcelas es la mera compraventa de inmuebles; por el contrario, si la reparcelación ha exigido la modificación material del los terrenos (viales, pavimentado, alcantarillado etc.) la actividad realizada encaja dentro del concepto de promoción inmobiliaria.

Pues bien, el TEAR descarta la realización de promoción inmobiliaria en los términos indicados, por lo que en su opinión sólo cabe considerar la posibilidad de que se esté ante una compraventa de inmuebles, la cual tampoco albergará carácter económico porque, además de no figurar de alta en el correspondiente epígrafe del IAE, no se aportado prueba alguna de la existencia de local y empleado en los términos del artículo 25 del TRLIRPF (aplicables *ratione temporis*).

Esta resolución versa sobre un tema que no deja de provocar (al menos en mí) cierta conmoción. Me refiero a la idea de que la mera aportación a una Junta de Compensación de carácter fiduciario, donde se urbanicen los terrenos aportados, podría convertir al aportante en promotor inmobiliario y al resultado de la venta ulterior de las parcelas adjudicadas en económico y apto para la RIC. Todo ello al margen de que sea un empresario o un particular. Serviría, pues, la citada aportación de una especie de sacramento que trasfigura a todo lo que toca en económico. Ya desde una mera perspectiva elemental o usual se intuye que hay algo que no parece encajar del todo. Si me lo permiten citaré a un profesor que tuve (el profesor Pastrana) y que se preguntaba si su suegra, una señora mayor que siempre había sido ama de casa y que ahora vivía de la pensión de viudedad, que tenía una parcela en un Plan Parcial donde se estaba urbanizando, era una promotora inmobiliaria. Acaso aquejado de las mismas dudas que a mí embargan, el TEAR introduce la posibilidad de valorar una serie de

circunstancias adicionales (más allá de la mera aportación a la Junta de Compensación fiduciaria y de la realización de obras de urbanización en sede de la misma) para considerar que el aportante y luego adjudicatario se ha convertido en promotor inmobiliario. Yo destacaría la mención que el Tribunal realiza al porcentaje de participación en la Junta de modo que si éste no es significativo difícilmente podría hablarse de que se pudiera decidir, impulsar o programar la promoción urbanística.

Por otro lado, citaremos brevemente otro aspecto que analiza la resolución reseñada y que ya ha sido traído a colación anteriormente en esta sección. A saber, dotar la RIC a partir de dividendos y al tiempo de aplicar la deducción para evitar la doble imposición en el ámbito del IS. El TEAR señala que los ingresos financieros han de quedar excluidos de la base de cálculo de la RIC, en la medida en que no procedan de inversiones financieras derivadas de excedentes temporales de tesorería; confirmando también la sanción por cuanto la conducta que se castiga consiste en que en la declaración del IS se reduce la base imponible en concepto de RIC dotada a partir de resultados financieros (los dividendos), aplicando a su vez por dicha renta la deducción por doble imposición de dividendos. Tal aplicación simultánea no se considera diligente ni razonable por lo que se estima conforme a Derecho la imposición de sanción.

Sobre este tema de promoción inmobiliaria vs mera compraventa de inmuebles y la aportación a Juntas de Compensación de carácter fiduciario podemos citar otras resoluciones del TEAR en el primer semestre de 2012. Estas resoluciones son las que resuelven las reclamaciones **nº 35/02116/2010 de 27 de abril de 2012, la nº 35/01734/2010 de 27 de abril de 2012 y la nº 35/02612/2010 de 29 de junio de 2012**. La idea que anima a estas resoluciones es la que antes enunciamos. Niegan la aptitud del beneficio derivado de la venta de una serie de fincas para la dotación de la RIC, a pesar de que las mismas fueron aportadas a una Junta de Compensación de carácter fiduciario, porque no se acredita que entre el momento de la adquisición de las mismas y el momento de la venta se hubieran llevado a cabo sobre ellas (se supone que por mediación de la Junta fiduciaria) obras de ejecución material. Pero qué pasaría si se hubieran vendido mediando en el intervalo entre su compra y su venta la urbanización gestionada y contratada por la Junta de Compensación. No hay tiempo para describir los hechos que contemplan estas resoluciones pero es patente que en la mayoría de los casos son operaciones claramente especulativas. Quizás en este tipo de operaciones fuera conveniente valorar las circunstancias antes citadas (singularmente, el porcentaje de participación y, con ello, la implicación en el impulso de la promoción urbanística).

***RIC (nueva). Beneficio apto. Ingresos financieros. Sanción.***

➤ Reclamación nº 35/04241/2009. Única instancia. TEAR de Canarias. Fecha 29 de febrero de 2012.

Esta resolución tiene se singulariza por ser la primera que se reseña en esta sección teniendo en cuenta la regulación aplicable a las dotaciones efectuadas a partir de beneficios obtenidos desde el 1 de enero de 2007.

La regularización versa sobre el Impuesto sobre Sociedades del 2007. La Inspección no admite la dotación de la RIC a partir de un beneficio de naturaleza financiera (ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios). La Administración considera que la conducta descrita da lugar a la comisión de infracción tributaria, imponiendo la sanción correspondiente.

El interesado intenta defenderse aduciendo que los mencionados ingresos derivan de la colocación de excedentes temporales de tesorería generados por su actividad económica ordinaria por lo que no quedarían excluidos del ámbito de la dotación a la reserva, ni aun bajo la redacción vigente del artículo 27 de la Ley 19/1994 y de su desarrollo reglamentario aprobado por el Real Decreto 1758/2007, amén de que, en todo caso, no concurriría el necesario elemento subjetivo para apreciar la comisión de infracción por cuanto se habría puesto la diligencia necesaria al

haber actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.

Pues bien, el Tribunal desestima la reclamación y confirma el acto administrativo y la sanción impuesta.

Este es un tema que, si no me equivoco, va a empezar a generar cierta litigiosidad. A la luz de la RIC antigua, vía interpretación de administrativa y judicial, se venía admitiendo la dotación con cargo a beneficios financieros derivados de la colocación de excedentes temporales de tesorería. La dotación a partir de otro tipo de resultados de naturaleza financiera, en cambio, no se consideraba aceptable, si bien, habida cuenta del silencio del tenor literal del artículo 27 de la Ley 19/1994 al respecto, se consideraba que el contribuyente podía haber actuado amparándose en una interpretación de la norma errónea pero aun así razonable, faltando así el grado suficiente de culpabilidad para apreciar la existencia de infracción tributaria.

Por el contrario, la nueva redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994, así como el desarrollo reglamentario efectuado por el Real Decreto 1758/2007, señalan ya explícitamente que los beneficios de naturaleza financiera no son aptos para la dotación de la RIC, excluyéndolos de forma rotunda, sin ambages ni distinguos. Así, el artículo 27.2 de la Ley 19/1994 establece que *<<se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, en los términos que reglamentariamente se determinen. A estos*

*efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido: (...) c) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas. A estos efectos, no tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propio.>>. Por su parte, el artículo 5.2 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1758/2007 sienta que <<no formará parte del beneficio que se puede destinar a dotar la reserva para inversiones en Canarias: (...) d) El procedente de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades, así como de la cesión a terceros de capitales propios, excepto que se trate de entidades que presten servicios financieros>>.*

Sabemos que la nueva regulación de la RIC lo que ha venido, en gran medida, es a recoger normativamente los criterios que se habían sentado con carácter previo por la doctrina administrativa y judicial a través de lo que fue una azarosa y larga interpretación del viejo artículo 27 de la Ley 19/1994 (que todavía hoy continúa). Ello no obstante, la redacción actual del incentivo fiscal en este punto va más allá de lo que antes se decía, por cuanto mientras que previamente se admitían los

resultados financieros derivados de los excedentes temporales de tesorería, la nueva RIC excluye de manera absoluta el beneficio procedente de la participación en los fondos propios de otras entidades y de la cesión a terceros de capitales propios, al margen de que deriven de inversiones financieras de carácter coyuntural o contingente acometidas para no dejar recursos líquidos ociosos. Por tanto, hoy está claro que los beneficios financieros, tanto el procedente de inversiones temporales como de las permanentes, no son aptos y si la RIC se dota con los mismos sería regularizable por la Inspección. ¿Pero qué pasa con la posible sanción? Habría quién podría pensar que la conducta descrita no habría de ser sancionable en ningún caso ya que bajo la redacción anterior no lo era (no era ni aun regularizable). Otros podrían decir que, dado que la nueva redacción recoge en gran parte los criterios sentados por la doctrina bajo la regulación anterior, cabría sancionar sólo las dotaciones con ingresos financieros de inversiones permanentes pero no las derivadas de activos financieros a corto plazo (por cuanto antes se excluían de la RIC las primeras pero no las segundas). Finalmente, están los que opinan que el tenor de la nueva norma es tan diáfano y claro que no cabe interpretación razonable alguna en contrario al excluir todo tipo de resultados financieros al margen de su carácter estructural o temporal. Pues bien el TEAR se decanta por esta última postura y confirma tanto la liquidación como la sanción.

# 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)

## **INTRODUCCIÓN**

## **RESEÑAS JURISPRUDENCIALES**

## **DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS DEL REF**

La Sala no alberga dudas sobre la constitucionalidad del artículo 4 de la Ley 9/2003 que establece una regla proporcional para la distribución de los recursos de tal manera que: a) Para los cabildos insulares y ayuntamientos conjuntamente, el 58%. b) Para la Comunidad Autónoma de Canarias el 42%. Una interpretación racional de la cláusula de garantía prevista en la disposición transitoria cuarta apunta a que garantiza a las Corporaciones Locales las cantidades obtenidas en el año 2002, siempre que los ingresos obtenidos por el Bloque REF fueran iguales o superiores a los obtenidos en dicho ejercicio. Ello no permite acoger la pretensión del recurrente, ya que si la recaudación en cualquier ejercicio es inferior a lo recaudado en el ejercicio 2002, la minoración de la recaudación global no perjudica solo a

la Comunidad Autónoma, sino a todas las Administraciones Locales copartícipes. (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 3.2.2012)

## **I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO**

### **Deducción de cuotas**

Las cuotas soportadas corresponden a servicios prestados en Canarias por la demandante, sujeta al régimen especial de agencias de viaje. Dichos servicios beneficiaron directamente a los clientes y no son gastos generales de la actividad (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 28.3.2012 y 10.4.2012).

### **Tipo de gravamen**

No es aplicable el tipo cero a las obras de conservación y mantenimiento de las obras de equipamiento comunitario (TSJC, Sala Santa Cruz de Tenerife, st. 23.4.2012 y 9.5.2012).

### **Prescripción**

La interrupción del procedimiento de gestión por plazo superior a seis meses, tiene como virtualidad, no la caducidad del procedimiento, pero sí la pérdida por las actuaciones iniciadas, después detenidas por tiempo superior al previsto, de eficacia interruptora de la prescripción. Por tanto, la interrupción del procedimiento de gestión de superior a seis meses, produjo como efecto que las actuaciones realizadas antes de esa detención carecieran de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 9.2.2012).

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

Los rendimientos obtenidos por depósito a plazos no pueden considerarse vinculados a la actividad empresarial. Por la inmovilización del capital que implican no pueden ser considerados excedentes de tesorería y son ajenos a la dinámica habitual de funcionamiento de una empresa (SAN 26.1.2012).

La carga de la prueba de que la adquisición de un bien usado constituye una mejora tecnológica corresponde al contribuyente. El acuerdo sancionador debe motivar por qué considera que concurre en el caso concreto la culpabilidad, sin recurrir a fórmulas estereotipadas (SAN 26.1.2012)

La posibilidad que permite el régimen de la RIC de dar validez a los compromisos de materialización mediante la llamada inversión indirecta, a través de la suscripción de participaciones en otras empresas, no habilita a trasladar esta opción al ámbito de la dotación. En definitiva, las operaciones efectuadas derivan exclusivamente de la reorganización de las participaciones del grupo empresarial y la colocación financiera de los recursos obtenidos en la venta de las mismas, no siendo aptos los beneficios obtenidos para dotar la RIC. (SAN 2.2.2012)

Los beneficios no son aptos para integrar la RIC en tanto no se acredita que procedan del desarrollo de una actividad empresarial. En cambio, se estima el recurso contra la sanción porque no basta con motivar que los hechos son constitutivos de infracción y que no se aprecia la concurrencia de causas de exoneración de la responsabilidad (TSJC, Sala de Las

Palmas de Gran Canaria, st. 2.2.2012).

El Tribunal rechaza el argumento de que la ausencia de una retribución fija por el arrendamiento de la explotación hotelera atribuye al cedente la cualidad de empresario, pues al igual que ocurre en las fórmulas participativas se produce una falta de organización de medios personales y materiales. Resalta la necesidad de la puesta en funcionamiento del activo en el que se materializó la inversión dentro del plazo de tres años, no revistiendo la inversión analizada complejidad que justifique el incumplimiento de ese plazo. (STS 2.2.2012)

No se justifica que el capital social reflejado en la escritura de constitución de la sociedad se haya invertido en bienes de inversión necesarios para la puesta en funcionamiento de la sociedad, sino que forma parte de los bienes de inversión de las distintas sociedades cuyas participaciones se aportan para la creación de la misma. (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 3.2.2012)

Los beneficios deben proceder del ejercicio de una actividad económica, única interpretación que respeta la finalidad del legislador de

constituir un incentivo a la economía del archipiélago. No acredita el demandante que ejerza la actividad de compra-venta de inmuebles valiéndose de una organización empresarial. (STS 8.3.2012)

El contribuyente debe probar la procedencia de los beneficios. Al margen de que el arrendamiento se incluya en el objeto social debe acreditar la disposición de un local y un empleado dedicado en exclusiva a dicha actividad (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 13.3.2012)

Las plazas de garaje adquiridas fueron ofrecidas en arrendamiento inmediatamente después de su adquisición, mediante ofrecimiento al público anunciado en diarios de máxima circulación. El hecho de que tardaran en suscribirse los contratos de arrendamientos, debido a la baja demanda del mercado, no permite contradecir la afirmación de que se cumplió el requisito de la inmediata puesta en funcionamiento del bien de inversión. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st.20.3.2012).

La materialización de la inversión lleva aparejada su puesta en funcionamiento. Solamente cabe excepcionar los supuestos en los que el proceso de materialización se ha

iniciado durante el plazo legalmente previsto y se haya desarrollado sin solución de continuidad. Esto no sucede en el caso enjuiciado en el que se adquieren varios solares para la construcción de un complejo turístico y no se obtuvo licencia de obras durante el plazo de materialización. (STS 22.3.2012)

La Disposición Adicional del Real Decreto Legislativo 4/04, se refiere a reducción de la base imponible con el importe de la RIC que "prevea realizarse", y, sin embargo, en el caso no se aporta ningún dato incriminatorio por parte de la Administración en orden a dar por acreditado que, en el momento en el que se efectuó la dotación que redujo la base imponible, y, por ello, la suma a ingresar como pago fraccionado, era razonablemente previsible que en la liquidación del ejercicio se iban a producir pérdidas o circunstancias que excluyesen la dotación a la RIC. El Tribunal anula en consecuencia la sanción impuesta (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 29.3.2012).

La actora no prueba que el arrendamiento de inmuebles constituya una actividad empresarial, pues admitiendo que carece de empleado y de local destinados a la misma, no aporta otras pruebas que

acrediten la existencia de una organización empresarial. (SAN 29.3.2012)

Los beneficios obtenidos por la venta de un solar no se acredita que tengan relación con la actividad empresarial del demandante. La RIC no puede ser dotada sino con beneficios procedentes de una actividad empresarial realizada en el archipiélago canario. El incentivo fiscal se justifica en la promoción de la actividad económica, la generación de riqueza y la creación de empleo (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 30.3.2012).

El Tribunal admite que los locales adquiridos fueron utilizados como almacén, auxiliar de la actividad de restauración a la que se dedica la demandante, pese a lo cual niega que hayan destinado a la explotación empresarial (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 12.4.2012 ).

La deducción por inversiones en activos fijos afectos a la actividad empresarial no es procedente cuando la explotación se cede a un tercero y la cedente no ejerce ninguna actividad (STS 13.4.2012).

Los beneficios obtenidos de la mera tenencia de bienes en Canarias, de la gestión de activos financieros y

de entidades participadas, aún cuando éstas estén sitas en Canarias, no sirven para dotar la RIC. La dotación no puede hacerse con beneficios de años anteriores. Los beneficios obtenidos por la venta de inmovilizado no afecto a la actividad empresarial no son aptos para dotar la RIC. (STS 19.4.2012).

La RIC fue contabilizada incorrectamente con cargo a la cuenta de capital, en vez de hacerse con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias. Esto no permite confirmar que los fondos con los que se dotó tuvieran dicho origen. La sanción está suficientemente motivada al aludir el acuerdo a la experiencia del contribuyente, la suficiencia de medios para asesorarse, su conducta anterior en pasados ejercicios, en los que sí contabilizó correctamente la reserva, y a haber actuado sin ampararse en una interpretación razonable de la norma aplicada (STS 26.4.2012).

La presentación de la declaración-liquidación del impuesto fuera de plazo no puede suponer, por sí misma, la pérdida del derecho al beneficio ni puede privar a la RIC de su virtualidad. Tampoco la legitimación notarial de la firma de los administradores con posterioridad a dicha presentación impide acogerse al

beneficio. Esta consecuencia solo se producirá si ese retraso impide a la Inspección ejercer sus funciones de comprobación. (SAN 3.5.2012)

Las inversiones anticipadas a la ampliación de capital de sociedades domiciliadas en Canarias no pueden acogerse a los beneficios previstos en el artículo 25 de la ley 19/1994. Las aportaciones dinerarias de los socios para financiar la adquisición de un bien de inversión, luego compensadas con la ampliación de capital y distribución de nuevas participaciones no se benefician de la exención fiscal (TSJC, sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 7.5.2012).

La bonificación por venta de elementos producidos en Canarias no es aplicable a la parte de cuota correspondiente a las subvenciones percibidas (SAN 16.5.2012).

Al resolver un recurso de casación para la unificación de doctrina el TS establece que el plazo de un mes previsto en el artículo 60.4 del Reglamento General de Inspección de Tributos de 1986 no es de caducidad. La entrega de inmuebles no edificables está exenta del IGIC y sujeta al ITP. Como se incumple el requisito de la inmediata puesta en funcionamiento no se beneficia de la exención. La interpretación contenida

en la exposición de motivos de la ley 14/2000 debe considerarse auténtica y no implica una aplicación retroactiva de la norma. No basta con cumplir formalmente los requisitos previstos en una norma, sino que debe satisfacerse el fin del beneficio fiscal, que es que los bienes de inversión se utilicen efectivamente como medios de explotación (STS 17.5.2012).

Los locales adquiridos no fueron puestos en explotación de manera inmediata. Los trámites administrativos para la puesta en funcionamiento se interrumpieron de manera imputable a la demandante, con lo que no se cumplió el requisito de la inmediatez (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 18.5.2012).

El beneficio de la RIC exige su contabilización en balances con absoluta separación y título apropiado. No es una mera formalidad, sino que es un requisito sustancial que vincula el ahorro al beneficio, y el control de su materialización en inversiones. No es suficiente su contabilización con cargo a la cuenta de capital ni como reserva voluntaria. Tampoco tiene derecho el demandante a la bonificación del 95% de la cuota- disposición adicional 5ª Ley 19/1994- a la que realmente pretendía acogerse. Si tendría derecho una nueva sociedad cuya

actividad fuera coincidente con la de otras constituidas por los mismos socios, siempre que las empresas preexistentes mantengan su nivel de actividad. Esto no sucede en el caso analizado en el que toda la actividad se traslada a la nueva sociedad. En cuanto a la sanción no se razona adecuadamente si concurre culpa, pues no basta con afirmar que las diferencias entre RIC y la bonificación del 95% son notables y no justifican el error; esta argumentación no expresa cuáles son los elementos de hecho de los que pueda deducirse la culpabilidad. (STS 21.5.2012)

Las inversiones realizadas en un complejo hotelero, cuya explotación fue cedida a un tercero, no pueden acogerse a la deducción por inversiones en activos fijos afectos al desarrollo de una actividad empresarial al amparo del artículo 94 de la ley 20/1991 (STS 26.5.2012).

La actora no adquirió bienes de inversión dentro de los tres años siguientes a la ampliación de capital. El plazo de prescripción de la potestad liquidadora solo comienza a contarse desde que finaliza dicho período y se incumple la condición para beneficiarse de la exención. ( TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 5.6.2012).

La exención del IRPF prevista en el artículo 75.1 de la ley 19/1994 no es aplicable al personal de buques oficiales (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 13.6.2012).

La RIC únicamente puede ser dotada con beneficios obtenidos del ejercicio de una actividad empresarial en Canarias. La prueba de que los beneficios provienen del ejercicio de una actividad empresarial corresponde al contribuyente. Los beneficios de la venta de una finca urbana fueron imputados según el criterio de caja y no se contabilizaron en el ejercicio en el que se devengaron. Dichos beneficios contabilizados en un ejercicio posterior al de su devengo no pueden computarse en la base de cálculo de la RIC puesto que son beneficios contables extraordinarios obtenidos en un ejercicio distinto del de su dotación (SAN 14.6.2012).

La RIC se aplica a beneficios derivados del ejercicio de una actividad empresarial, no los provenientes de la mera tenencia de bienes. El beneficio está vinculado a la generación de riqueza (SAN 21.6.2012).

La situación de litigiosidad relativa al plan parcial donde se sitúan las parcelas adquiridas no es

sobrevenida, como afirma el demandante, sino que existía ya en el momento de la adquisición. Por ello, no puede ser utilizada como excusa del cumplimiento del requisito de la puesta inmediata en funcionamiento del bien adquirido (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 21.6.2012).

La RIC no puede dotarse en virtud de acuerdos sociales notoriamente posteriores al momento de la declaración correspondiente al ejercicio en el que ha de efectuarse dicha dotación (SAN 28.6.2012).

La disposición de un local y la contratación de personal no son requisitos para considerar que se despliega una actividad económica. El demandante adquirió un solar y lo vendió inmediatamente después, sin actividad de transformación alguna. Los actos de ejercicios posteriores no permiten presumir que los beneficios de que se trata son imputables a una actividad de promoción inmobiliaria.

La carga de la prueba corresponde al contribuyente. Los rendimientos financieros solo son aptos para dotar la RIC cuando provienen de la colocación de excedentes de tesorería (SAN 28.6.2012)

Los rendimientos por enajenación de bienes no afectos a la actividad empresarial no pueden dotar la RIC. Es un beneficio fiscal dirigido a promover la inversión productiva y generadora de empleo. El reintegro por incumplimiento de RIC no puede ser compensado con la dotación a la RIC del ejercicio en el que se hace la regularización (STS 2.7.2012).

### **III. ARBITRIO IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE MERCANCÍAS**

No se realiza el hecho imponible cuando las mercancías salen del depósito con destino a su venta a pasajeros que viajan a aeropuertos fuera del archipiélago canario. Las correspondientes liquidaciones se reputan nulas y por ello se anulan las providencias de apremio giradas (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 25.4.2012).