

RESEÑAS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN

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 sistema tributario canario.

CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA ENTRE LOS MESES DE AGOSTO DE 2013 A ENERO DE 2014

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: órgano técnico-jurídico

La entidad mercantil consultante es una empresa pública de la Comunidad Autónoma de Canarias que tiene reconocida la condición de medio instrumental y servicio propio de la Administración pública autonómica.

(...)

1º En ningún caso resulta aplicable a la entidad mercantil pública consultante la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y la exención recogida en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012

2º Están no sujetas al IGIC, por la consideración de la entidad mercantil consultante como "órgano técnico-jurídico" del ente territorial

autonómico titular de su capital social y por inaplicación del artículo 4.1 de la Ley 20/1991, las siguientes operaciones efectuadas por la entidad mercantil consultante:

- Las derivadas de la ejecución de encomiendas de gestión que realizan distintas Consejerías del Gobierno de Canarias a la entidad mercantil pública consultante.

Las derivadas de las actuaciones materiales dirigidas al cobro de débitos que, previo encargo de la Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad, efectúa la entidad mercantil consultante a la citada Consejería y que derivan de los distintos convenios de delegación de la gestión recaudatoria de deudas suscritos entre la Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad y entes territoriales locales, entes institucionales y demás entidades jurídicas."

(Contestación vinculante de fecha 08/10/2013)

Clave: entrega realizada por un comunero

Dos farmacéuticos son cotitulares por mitades de una licencia administrativa para una oficina de farmacia. A su vez, ambos farmacéuticos tienen constituida una comunidad de bienes cuyo objeto es la explotación de oficinas de farmacia, ópticas y parafarmacias.

Los citados farmacéuticos explotan la licencia antes citada a través de la comunidad de bienes formada por ambos, aunque dicha licencia en ningún caso ha sido aportada a la comunidad de bienes.

Uno de los farmacéuticos transmite su mitad de la licencia al otro que ya era cotitular y a un tercero, también farmacéutico (...).

(...)

(...) a efectos del IGIC la tributación de las operaciones efectuadas por comunidades de bienes de carácter empresarial o profesional es independiente de la tributación de las operaciones efectuadas por los comuneros. Por tanto, para la resolución de esta consulta tendremos que determinar

quién es, a efectos del IGIC, el transmitente de la participación en la licencia administrativa si el farmacéutico o la comunidad de bienes.

De acuerdo con la Ley 4/2005, de 13 de julio, de Ordenación Farmacéutica de Canarias (en adelante, Ley 4/2005) y el Decreto 108/2007, de 15 de mayo, por el que se regulan los procedimientos de autorización, instalación y apertura de las oficinas de farmacia (en adelante, Decreto 108/2007), debemos diferenciar entre la autorización administrativa de apertura de la oficina de farmacia y la oficina de farmacia.

(...)

(...) en el supuesto planteado, la autorización administrativa es de cotitularidad de varios farmacéuticos y se integra en el patrimonio particular de los mismos, y la oficina de farmacia, como establecimiento sanitario, se encuentra integrada en el patrimonio empresarial de la comunidad de bienes. Por tanto, la transmisión que realiza la persona física consultante de la mitad de la licencia al otro que ya era cotitular es una operación no sujeta al IGIC, puesto que no se dan los presupuestos que el artículo 4.1 de la

Ley 20/1991 establece para el hecho imponible en el IGIC.

En el supuesto, que no es idéntico al que es objeto de consulta, donde la oficina de farmacia se integre en el patrimonio empresarial del farmacéutico titular de la autorización administrativa (porque no existe comunidad de bienes), la transmisión de la autorización sí se encuentra sujeta al IGIC."

(Contestación vinculante de fecha 24/01/2014)

Clave: órgano técnico jurídico

"Vemos que uno de los requisitos para que una sociedad mercantil pública disponga de la consideración de "órgano técnico-jurídico" de un ente territorial es que éste haya suscrito la totalidad de su capital social.

En la propio texto de petición de consulta se señala que "el capital es íntegramente público participado por el Cabildo Insular de (,,,) y este Ayuntamiento." (...).

(...) De acuerdo con lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que para que una sociedad mercantil disponga de la consideración de "órgano técnico-jurídico" resulta

necesario, entre otros requisitos, que el capital social esté suscrito íntegramente por un ente público, por lo que no dándose esta circunstancia la prestación de servicio de transporte urbano prestado por la sociedad mercantil pública, derivado de una encomienda de gestión, al ente territorial consultante, se encuentra sujeta y no exenta del IGIC."

(Contestación vinculante de fecha 7/01/2014)

B) Exenciones en operaciones interiores

Clave: guarderías

"La persona física consultante desarrolla la actividad de guardería para niños de cero a tres años. Expresa que dispone de autorización administrativa de la Dirección General de la Salud Pública. Consulta sobre la aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012).

(...)

Del primer párrafo del citado número 9º se desprende que la aplicación efectiva de la exención está condicionada al cumplimiento de dos requisitos:

Objetivo: debe tratarse de prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional.

Subjetivo: los servicios que constituyen el requisito objetivo deben ser prestados por entidades de Derecho público o por entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichos servicios.

Tratándose de una entidad de Derecho público, la realización de cualquiera de las citadas prestaciones de servicios se encuentra exenta del IGIC.

Tratándose de una entidad privada, las prestaciones de servicios están exentas siempre y cuando se encuentre autorizada para el ejercicio de las mismas.

Cuestión importante es decidir qué se entiende por "entidades privadas autorizadas". El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, utiliza tres términos: la citada "entidades privadas autorizadas", "empresas docentes o educativas" y "centros docentes".

Pues bien, de la conjunción de estos términos se concluye que los servicios deben ser prestados por centros docentes o por empresas educativas autorizadas.

Por centros docentes hay que considerar los comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (Título IV), con el requisito de que los mencionados centros docentes se encuentren registrados en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Por empresas educativas autorizadas hay que entender aquellas que, no teniendo la consideración de centro docente, están autorizadas al ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en el primer párrafo del número 9º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012. Esta autorización puede ser general, es decir referida a la propia empresa, como particular, por ejemplo para un curso concreto que pueda efectuar la empresa.

Se manifiesta que se ha obtenido autorización de la Dirección General de la Salud Pública.

La cuestión es determinar si esta autorización es suficiente para

considerarla empresa educativa autorizada. La respuesta es negativa.

(...)

(...) es criterio vinculante de este Centro Directivo que se no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 a las guarderías privadas que no dispongan de la autorización como centro docente por parte de la Consejería competente en materia de educación del Gobierno de Canarias.”

(Contestación vinculante de fecha 10/01/2014)

Clave: servicios sociales

“La persona física consultante presta servicios a una fundación radicada en Alemania y sin establecimiento permanente en Canarias de protección de la juventud, prevención de la delincuencia y reinserción social de jóvenes alemanes.

(...)

-Está no sujeta al IGIC la prestación de servicio a una fundación radicada en Alemania y sin establecimiento permanente en Canarias de protección de la juventud, prevención de la delincuencia y

reinserción social de jóvenes alemanes.

- En ningún caso la exención prevista en el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012 resulta aplicable cuando el sujeto pasivo que presta los servicios sociales es una persona física.”

(Contestación vinculante de fecha 16/01/2014)

Clave: entrega edificación

“Tendrá la consideración de segunda entrega de una edificación sujeta y exenta del IGIC, la efectuada por su promotor cuando la edificación ha sido exclusivamente utilizada por éste desde su terminación y durante catorce años como apartamentos turísticos. La consideración de segunda entrega es con independencia del adquirente.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, la transmisión estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

De cumplirse las condiciones establecidas en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, cabe la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012,

tributando la entrega de la edificación como sujeta y no exenta al IGIC e invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante.”

(Contestación vinculante de fecha 22/01/2014)

Clave: comerciante minorista

“No tiene la consideración de comerciante minorista, a efectos del IGIC, el empresario que entrega bienes que han sido objeto de fabricación por un tercero previo encargo del citado empresario. Por tanto, estaría sujeta y no exenta del IGIC la entrega de los soportes conteniendo música y películas por parte de la sociedad mercantil que se pretende constituir.”

(Contestación vinculante de fecha 29/01/2014)

Clave: servicios de enseñanza

“La entidad mercantil consultante es un centro privado de formación profesional

(...)

Se consulta sobre si se encuentra exenta del IGIC la prestación de servicio de enseñanza.

(...)

(...) la aplicación efectiva de la exención está condicionada al cumplimiento de dos requisitos:

Objetivo: debe tratarse de prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional.

Subjetivo: los servicios que constituyen el requisito objetivo deben ser prestados por entidades de Derecho público o por entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichos servicios.

Tratándose de una entidad de Derecho público, la realización de cualquiera de las citadas prestaciones de servicios se encuentra exenta del IGIC.

Tratándose de una entidad privada, las prestaciones de servicios están exentas siempre y cuando se encuentre autorizada para el ejercicio de las mismas.

Cuestión importante es decidir qué se entiende por “entidades privadas autorizadas”. El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, utiliza

tres términos: la citada "entidades privadas autorizadas", "empresas docentes o educativas" y "centros docentes". Pues bien, de la conjunción de estos términos se concluye que los servicios deben ser prestados por centros docentes o por empresas educativas autorizadas.

Por centros docentes hay que considerar los comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (Título IV), con el requisito de que los mencionados centros docentes se encuentren registrados en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Por empresas educativas autorizadas hay que entender aquellas que, no teniendo la consideración de centro docente, están autorizadas al ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en el primer párrafo del número 9º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012. Esta autorización puede ser general, es decir referida a la propia empresa, como particular, por ejemplo para un curso concreto que pueda efectuar la empresa.

Se manifiesta que se ha obtenido de la Consejería de Educación, Universidades y

Sostenibilidad autorización de apertura y puesta en funcionamiento de centro privado de formación profesional para impartir los ciclos formativos de grado medio Estética y Belleza, Peluquería y Cosmética Capilar, el ciclo formativo de grado superior Administración y Finanzas y el PCPI (PCE) Servicios Auxiliares de Peluquería y Estética. Por tanto, se trata de un centro docente.

(...) Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo que se encuentra exento del IGIC el servicio de enseñanza que presta la entidad mercantil consultante, centro privado de formación profesional autorizado por la Consejería de Educación, Universidades y Sostenibilidad."

(Contestación vinculante de fecha 19/09/2013)

Clave: psicopedagogo.

Un profesional psicopedagogo no dispone de la consideración de profesional médico o sanitario, ni tampoco de psicólogo o logopeda, por lo que se incumple el requisito subjetivo para la aplicación de la exención regulada en el art. 50.Uno.3º de la Ley 4/2012.

"Conforme a lo manifestado anteriormente, es criterio vinculante

de esta Dirección General de Tributos que se encuentra sujeta y no exenta al IGIC la prestación de servicio de terapia relativa a las dificultades de aprendizaje y de comportamiento de niños y adolescentes (dislexia, dislalia, disgrafía y síndrome de Asperger) efectuados en el desarrollo de su actividad profesional por una psicopedagoga.”

(Contestación vinculante de fecha 11/02/2013)

C) Lugar de realización del hecho imponible

Clave: establecimiento permanente

La primera cuestión a determinar es si la entidad mercantil consultante, con domicilio fiscal fuera de Canarias y sin establecimiento permanente, por el hecho de absorber una sociedad mercantil establecida en Canarias por disponer de establecimiento permanente, se encuentra establecida en Canarias.

La fusión por absorción por parte de la sociedad consultante, ya existente, de una o más sociedades, implica que aquella adquiera por sucesión universal los patrimonios de las sociedades absorbidas, pero ello no implica que de forma automática se encuentre establecida en Canarias, porque nada se indica en tal sentido

ni en la regulación del IGIC ni en la normativa del régimen de fusión recogida en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Para determinar si la sociedad absorbente, como consecuencia del proceso de fusión, se encuentra o no establecida en Canarias, debe examinarse su forma de actuación con posterioridad a la fusión.

(...)

Señala la entidad mercantil consultante que desde su domicilio fiscal situado fuera de Canarias lleva a cabo la gestión y el ejercicio de su actividad empresarial de transporte de mercancías, y que no dispone de locales (ni en calidad de propietario ni en calidad de arrendatario) ni de personal en Canarias. Conforme a estos datos, parece desprenderse que la entidad consultante no se encuentra establecida en Canarias.

No obstante, resulta necesario analizar por separado otras manifestaciones contenidas en el escrito de petición de consulta, a saber:

- Una de las empresas que presta servicios de gestión de sus plataformas a la entidad mercantil

consultante es concesionaria de un espacio portuario donde se estacionan las plataformas.

La postura de esta Dirección General de Tributos inicial fue la de considerar que la simple posibilidad de disponer de una capacidad de almacenamiento en un bien inmueble situado en Canarias, suponía estar establecido en Canarias (consulta 700 de 12 de noviembre de 2002). Esta posición doctrinal se modificó mediante la consulta vinculante 1350 de 14 de abril de 2010 que sentó la siguiente doctrina administrativa:

“El almacenamiento por la sociedad consultante de productos de su propiedad en los locales contratados por la compañía logística que le presta los servicios de almacenamiento, no determina la existencia de establecimiento permanente en el archipiélago canario, ya que la sociedad no dispone en las islas de ningún almacén como propietaria ni como arrendataria o titular de derecho real de uso.”

- Una de las funciones de las entidades mercantiles que prestan los servicios de gestión de las plataformas de la entidad mercantil consultante es entrar en contacto con las empresas proveedoras del servicio de arrastre de plataformas.

La cuestión es decidir si esto es suficiente para determinar que la entidad mercantil consultante dispone de establecimiento permanente en Canarias, y por ende, se encuentra establecida, puesto que las entidades que prestan el servicio de gestión de las plataformas podrían considerarse agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la entidad mercantil consultante.

Se señala en el texto de la consulta dos cuestiones importantes. En primer lugar, que desde el domicilio fiscal de la entidad mercantil consultante se fija la política de contratación y los precios, y, en segundo lugar, que las entidades que prestan los servicios de gestión de las plataformas no tienen facultades para cerrar los aspectos relevantes de la contratación, entre otros, el precio de los servicios.

Para disponer de la consideración de agente o representante autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad mercantil consultante, y por tanto tener la consideración de establecimiento permanente, resulta necesario estar facultado para negociar todos los elementos y detalles del contrato mercantil, aunque no esté capacitado para

suscribirlo, dirigiendo y llevando a cabo el proceso de negociación.

Conforme al contenido del escrito de petición de consulta, las entidades que prestan servicio de gestión de las plataformas únicamente acercan a las posibles prestadoras de servicios de arrastre de plataformas a la entidad mercantil consultante, determinando esta entidad con las prestadoras de servicios de arrastre los elementos y detalles fundamentales del contrato mercantil. Derivado de todo ello, las entidades que prestan servicio de gestión de las plataformas no pueden tener la consideración de agencia o representación de la entidad mercantil consultante.

(...) Conforme con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo que, de acuerdo con lo manifestado en el escrito de petición de consulta, la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias.”

(Contestación vinculante de fecha 07/10/2013)

D) Deducción y devolución

Clave. Grupo Acción Costera: gastos elegibles

“- Un Grupo de Acción Costera (GAC) tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC, salvo que todos sus servicios sean gratuitos.

- En el supuesto de que exclusivamente efectúe servicios gratuitos, las cuotas del IGIC soportadas por un GAC en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las prestaciones de servicios no podrán ser objeto de deducción, por lo que tienen la consideración de gasto elegible.

- En el supuesto de que los servicios prestados por un GAC sean onerosos, los mismos estarán exentos del IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012, siempre y cuando el GAC tenga el reconocimiento de entidad o establecimiento de carácter social.

En este caso, las cuotas del IGIC soportadas por un GAC en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las prestaciones de servicios exentas no podrán ser objeto de deducción, por lo que tienen la consideración de gasto elegible. No obstante, no tendrán la consideración de gasto elegible las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o

importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las prestaciones de servicios efectuadas con anterioridad a la fecha de presentación de la solicitud de reconocimiento de entidad o establecimiento de carácter social.

- En el supuesto de que los servicios prestados sean onerosos y el GAC no dispone de la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, sus servicios estarán sujetos y no exentos al IGIC, por lo que podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las citadas prestaciones de servicios. Derivado de todo ello es que tales cuotas no tienen la consideración de gasto elegible.”

(Contestación vinculante de fecha 23/10/2013)

Clave: realización exclusiva operaciones no sujetas

“Un empresario o profesional establecido en Canarias y que ordene desde su sede o establecimiento permanente en este territorio exclusivamente prestaciones de servicios no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, podrá ejercer el derecho a la deducción, a través de

las autoliquidaciones periódicas, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de las citadas prestaciones de servicios, siempre y cuando de estar sujetas al IGIC dieran derecho a la deducción.

Las cuotas soportadas deberán reunir todos los requisitos formales y temporales que el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991 exige para el ejercicio del derecho a la deducción.

En ningún caso serán deducibles las cuotas excluidas del derecho a la deducción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 20/1991.”

(Contestación vinculante de fecha 21/10/2013)

E) Tipos impositivos

Clave: vehículo importado/adquirido por una autoescuela

“La consulta concreta que se realiza es si el vehículo de turismo, autobús y camión (adaptados a la actividad de enseñanza de conducción) pueden tener la consideración de vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica,

y su importación se encuentra sujeta al tipo impositivo general del 7 por 100.

Es evidente que la actividad de una Escuela Particular de Conductores no puede catalogarse de agraria, clínica o científica, por lo que debemos analizar si nos encontramos ante una actividad industrial o comercial.(...)

(...)

Es patente que la actividad de una Escuela Particular de Conductores es de centro docente que imparte determinada enseñanza, por lo que no cabe considerarla industrial o comercial y, por ende, los vehículos adaptados a la actividad de enseñanza tampoco pueden considerarse de exclusiva aplicación industrial o comercial.

(...)

Si analizamos la regulación del tipo reducido aplicable a los vehículos (artículo 59.Uno de la Ley 4/2012) y del tipo general (el arriba reproducido artículo 59.Dos), comprobamos que no existe ningún supuesto de aplicación de estos tipos impositivos al vehículo de turismo con una potencia superior a 11 CV fiscales que pretende importar la entidad mercantil consultante.

(...)

Conforme a lo dispuesto en el artículo 59.Dos.b) de la Ley 4/2012, la importación de un autobús, con independencia de su potencia, tributa al tipo general del 7 por 100.

(...)

Si se examina el artículo 59.Dos de la Ley 4/2012, los únicos camiones cuya importación tributan al tipo general del 7 por 100 son los siguientes:

- Los vehículos de motor, cualquiera que sea su potencia, que por su configuración objetiva únicamente puedan destinarse al transporte de mercancías.

- Los vehículos que, objetivamente considerados, sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

Ya hemos analizado anteriormente que un vehículo adaptado a la enseñanza por parte de una Escuela Particular de Conductores no puede tener una exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica. Pues bien, tampoco puede considerarse que únicamente pueda destinarse al transporte de mercancías dado que el camión, que será objeto de

importación, se afectará a la actividad de enseñanza de conducción y ha sido adaptado a esta actividad, como se expresa en la petición de emisión de consulta, al dotarlo de dobles mandos de freno, acelerador y, en su caso, embrague, como exige el artículo 16 del Reglamento regulador de las escuelas particulares de conductores.

Dado que el camión tiene una potencia superior a 11 CV fiscales, su importación tributa al tipo incrementado del 13,5 por 100, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59.Cuatro.1 de la Ley 4/2012.

(Contestación vinculante de fecha 03/10/2013)

Clave: equipamiento comunitario

"(...) la interpretación de los sujetos susceptibles de promover la ejecución de obras afectas a las "competencias legales mínimas de las Administraciones Públicas Canarias" a que se refiere el artículo 52.j) de la Ley 4/2012 se limita a ciertas ejecuciones de obra exclusivamente promovidas por Ayuntamientos, con la única excepción de aquellas otras que, promovidas por Cabildos Insulares, correspondan con obras incluidas en planes de cooperación municipal. También deben recibir el mismo tratamiento aquellas obras promovidas por sociedades

mercantiles públicas consideradas como "órgano técnico-jurídico" de la Administración pública titular, que recibirán el mismo tratamiento de ésta última.

(...)

(...) es criterio vinculante de este Centro Directivo que el consorcio público consultante, formado por, entre otras Administraciones Públicas, dos Ayuntamientos y un Cabildo Insular, al actuar como promotor de la ejecución de obra de construcción de una parada afecta al transporte colectivo urbano de viajeros, competencia propia de uno de los Ayuntamientos consorciados, cumple el requisito subjetivo requerido para el reconocimiento de la obra como de equipamiento comunitario afecto a las competencias mínimas de las Administraciones Públicas Canarias."

(Contestación vinculante de fecha 13/01/2014)

Clave: rectificación tipo impositivo

"Una empresa ha venido repercutiendo el IGIC a la entidad consultante al tipo impositivo reducido en la entrega de energía eléctrica con destino a la producción industrial, alumbramiento y captación de agua. La entidad adquirente consultó la aplicación del tipo cero a la citada

entrega de energía eléctrica recibiendo una contestación afirmativa por parte de esta Dirección General de Tributos.

Se consulta sobre el procedimiento para recuperar las cuotas indebidamente repercutidas por la empresa suministradora de energía eléctrica.

1- La empresa suministradora de energía eléctrica está obligada a rectificar las repercusiones del IGIC, en el supuesto que la entidad consultante demuestre que la energía eléctrica tenía como destino real la producción industrial, alumbramiento y captación de agua.

La rectificación se realizará a través de las siguientes acciones:

A) Rectificación de la repercusión por alguna de las siguientes opciones que no se podrán simultanear:

- Iniciar un procedimiento de ingresos indebidos.

Este procedimiento podrá ser iniciado tanto por la empresa suministradora de energía eléctrica como por la entidad consultante.

Si procede la devolución, únicamente tendrá derecho a la

misma la entidad consultante que ha soportado indebidamente la repercusión del IGIC.

- A través de rectificación, por parte de la empresa suministradora de energía eléctrica, de las cuotas indebidamente repercutidas en la autoliquidación correspondiente al periodo de liquidación en la que emita la factura o facturas rectificativas. No obstante, la empresa suministradora de energía eléctrica podrá también efectuar la rectificación en las autoliquidaciones posteriores correspondiente a los periodos de liquidación que comprenda el plazo de un año desde la emisión de cada una de las facturas rectificativas.

La empresa suministradora de energía eléctrica deberá reintegrar las cuotas del IGIC indebidamente repercutidas a la entidad consultante.

B) La empresa suministradora de energía eléctrica deberá emitir una factura o facturas rectificativas en los términos establecidos en el artículo 15 del Reglamento de facturación.

Esta obligación de emisión de factura rectificativa es con independencia de la opción elegida para la rectificación de la repercusión.

2. La entidad consultante está obligada a rectificar las deducciones

de las cuotas del IGIC objeto de rectificación. La rectificación de la deducción deberá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en el que la entidad consultante recibe la factura o facturas rectificativas emitidas por la empresa suministradora de energía eléctrica.

Esta obligación de rectificación de la deducción es con independencia de la opción elegida para la rectificación de la repercusión.”

(Contestación vinculante de fecha 31/10/2013)

Clave: Comunidad de Regantes

“La ejecución de obra objeto de consulta (instalación para comprar agua para riego, conducirla hasta el depósito propiedad de la Comunidad de Regantes, para luego distribuirla entre sus miembros) no tiene la consideración de red de transporte que pueda incluirse en el servicio público de transporte de agua, conforme a lo establecido en el artículo 99.3.b) de la Ley 12/1990.

(...) Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo que no resulta aplicable el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 a la ejecución de obra objeto de consulta.”

(Contestación vinculante de fecha 13/11/2013)

Clave: servicio de restaurante

“- Constituyen prestaciones de servicios, sujetas al tipo impositivo general del 7 por ciento, todas aquellas operaciones que resultan encuadrables en el concepto de “servicios de restaurante”, y ello con total independencia de dónde se produzca o realice el consumo efectivo de los alimentos o bebidas objeto de dicho servicio de restauración, siendo nota característica la puesta a disposición del cliente una serie de instalaciones o facilidades entre las que destaca la existencia de unos elementos de mobiliario (mesas, sillas o barra) que ofrecen al cliente la posibilidad de consumir los productos en el acto y en dicho local, al margen de que los establecimientos puedan entregar productos “para llevar” o “a domicilio”.

Por el contrario, no estaríamos ante una actividad reconducible al concepto de “restaurante” cuando no se ofrezcan dichas facilidades porque, por ejemplo, carezca de barra, mesas y sillas, o el establecimiento de que se trate se dedique de forma exclusiva a servir comidas para llevar o repartir a domicilio.

- Aun cuando no resulten encuadrables en el concepto de "restaurante", también la norma fiscal califica como prestaciones de servicios gravadas al tipo general del 7 por ciento las ventas de alimentos y bebidas siempre que se cumpla la condición de que vayan a ser consumidos en el mismo lugar de la venta.

- Si la actividad desarrollada no resulta calificable como actividad de restaurante, y además la venta de alimentos o bebidas no se efectúa para ser consumida en el mismo lugar, como sería el caso de operaciones realizadas por empresarios que única y exclusivamente despachan alimentos y bebidas "para llevar" o "a domicilio", o cuyas instalaciones carecen de mesas, sillas o barra, en esos casos, nos hallaremos ante unas entregas de bienes que deberán tributar al tipo de gravamen reducido del 3 por ciento."

(Contestación vinculante de fecha 12/11/2013)

Clave: transporte de mercancías

"El artículo 54.2.c) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante), establece la aplicación del tipo reducido del 3 por 100 del IGIC,

entre otras, en las prestaciones de servicio de "transportes terrestres de viajeros y mercancías, incluso los servicios de mudanza. En ningún caso se incluye el servicio de mensajería, recadería y reparto."

La cuestión a determinar es si el servicio que presta la entidad consultante debe o no considerarse servicio de mensajería, recadería y reparto, puesto que de disponer de tal consideración la prestación de servicio tributaría al tipo impositivo general del 7 por 100 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

La regulación del IGIC no define los conceptos de transportes terrestres de mercancías, de mudanzas, ni el servicio de mensajería, recadería y reparto.

(...)

El servicio de mensajería, reparto y recadería requiere, a juicio de esta Dirección General de Tributos, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que se trate de pequeños paquetes o documentos (a título de ejemplo reparto de prensa a los suscriptores, reparto de pizzas, correspondencia, etc.)

- Que se trate de un servicio directo, rápido y personal entre el remitente y el destinatario final (entrega en mano).”

(Contestación vinculante de fecha 30/09/2013)

F) Regímenes especiales

Clave: régimen especial de las Agencias de Viajes. Central de pagos

“La entidad consultante no se encuentra establecida en Canarias y es la sociedad matriz de un grupo de agencias de viajes on line.

A los efectos de agilizar la gestión de su negocio, la entidad consultante pretende constituir una sociedad (en adelante, sociedad A), en la que va a centralizar la mayoría de los pagos efectuados mediante tarjetas de crédito o débito por los clientes de determinadas agencias de viajes del grupo. Dichos pagos se realizan en contraprestación por los viajes suministrados por las agencias de viajes.

Ninguna de las agencias de viajes adquirentes del servicio de procesamiento de pago de la sociedad A se encuentra establecida en Canarias.

(...)

Como contraprestación a sus servicios de procesamiento de pago, la sociedad A cobrará unos honorarios a las sociedades del grupo destinatarias del servicio.

(...)

La primera cuestión que plantea la entidad consultante es si la sociedad A por la actividad que pretende desarrollar (prestación de servicio de procesamiento de pagos a agencias de viajes del grupo) se encuentra incluida en el régimen especial de agencias de viajes.

(...)

(...) dos requisitos resultan esenciales para reconocer la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes:

1º Requisito subjetivo: que el prestador del servicio sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que actúa en nombre propio y con medios ajenos.

2º Requisito objetivo: que el fin de la prestación sea un viaje.

(...)

Teniendo en cuenta lo manifestado por la entidad consultante es su petición de emisión

de consulta, la sociedad A ni tiene la consideración de intermediario turístico, ni su actividad puede calificarse de "viajes". Corolario de todo ello es la inaplicación del régimen especial de agencias de viajes a la prestación de servicio de procesamiento de pagos a las sociedades del grupo.

(...) La segunda cuestión objeto de consulta es sobre si la actividad a desarrollar por la sociedad A debe tener la consideración de servicio de asistencia o apoyo o de servicio financiero. (...)

(...) nos encontramos con un servicio más próximo al técnico de asistencia y de apoyo que al de naturaleza financiera. Fijada la naturaleza del servicio de procesamiento de pago, se consulta sobre su localización teniendo en cuenta que los destinatarios del servicio son agencias de viajes no establecidas en Canarias.

(...)

Resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios y puesto que el empresario destinatario del servicio de procesamiento de pago es una agencia de viajes no establecida en Canarias, se trata de una operación no sujeta al IGIC.

No resulta de aplicación la regla especial establecida en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991, pues no puede considerarse que la agencia de viajes adquirente del servicio (cuando tenga como destino la sede o establecimiento permanente situado fuera de la Unión Europea, Ceuta o Melilla) utilice o explote de forma efectiva el mismo en Canarias. Debe tenerse en cuenta que el servicio que nos ocupa deriva de los pagos efectuados mediante tarjetas de crédito o débito por los clientes de las agencias de viajes en contraprestación por los viajes suministrados por éstas, no estando sujetas al IGIC estas prestaciones de servicio de realización de un viaje.

(...) La tercera y última cuestión planteada es si la constitución en territorio canario de la sociedad A y la actividad que va a desarrollar implica la existencia de establecimiento permanente en Canarias de la sociedad consultante o para las sociedades del grupo destinatarias de los servicios de la sociedad A.

(...)

Sintentizando bastante la doctrina sobre el concepto general de establecimiento permanente, cabe señalar que tres son los elementos que han de concurrir en una

localización para que pueda entenderse que constituye un "lugar fijo de negocios":

- En primer lugar, deben existir unos medios afectos a la organización empresarial o profesional en las Islas Canarias, o empleando el lenguaje de la propia Ley 20/1991, un "lugar fijo" donde se encuentren los activos con los que se lleva a cabo la actividad empresarial o profesional.

- En segundo lugar, se requiere una "organización" resultante de la ordenación de los factores materiales y humanos, o de uno de ellos, cuyo objetivo no es otro que el de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos expresados en el artículo 5.1 de la propia Ley 20/1991.

- Y en tercer y último lugar, se exige también que la actividad empresarial o profesional esté vinculada al lugar fijo de negocios, o lo que es lo mismo, al establecimiento permanente.

(...)

Señala el escrito de petición de consulta que ninguna de las agencias de viajes del grupo destinatarias del servicio de procesamiento de pagos de la sociedad A disponen de medios materiales o humanos en Canarias.

Igualmente, se expresa que la entidad consultante no se encuentra establecida en Canarias.

El hecho de que la sociedad A se constituya en territorio canario o el hecho de que la cuenta bancaria, titularidad de la sociedad A y en la que se depositarán los pagos realizados por los clientes de las agencias de viajes del grupo, se encuentre en una entidad financiera establecida en Canarias, no implica que la entidad consultante (sociedad matriz del grupo) y las agencias de viajes adquirentes del servicio de procesamiento de pagos se encuentren establecidas en Canarias."

(Contestación vinculante de fecha 6/11/2013)

II.- INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Adquisición de bienes de inversión (artículo 25)

Clave: rehabilitación inmueble

La sociedad mercantil (...) consultante adquirió un local con la intención de abrir una nueva clínica dedicada a la prestación de servicios de consultas y clínicas de estomatología y odontología. Dicha actividad no se limitaría ya sólo a la ortodoncia (única actividad ejercida

en el anterior local) sino que se ampliaría al ejercicio de nuevas especialidades de cirugía, prótesis, implantología y odontología estética.

El local adquirido en propiedad ha sido objeto de una mejora sustancial mediante su reforma integral (...) y además de realizar una serie de obras de ampliación y acondicionamiento muy importantes, ha sido necesario la ampliación de la plantilla de la empresa mediante la contratación de nuevos profesionales.

De acuerdo con el presupuesto de reforma del local (...) el valor de la obra llevada a cabo en el inmueble aproximadamente es un 98 % del valor de adquisición de la construcción.

El referido inmueble en el que se han llevado a cabo las obras no tiene la condición de nuevo, si bien no se benefició anteriormente de las exenciones previstas en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994).

(...)

Conforme a lo manifestado, se consulta si es de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, en las

obras de reforma y acondicionamiento que se han llevado a cabo en el inmueble adquirido para la instalación de la nueva clínica.

(...)

Genéricamente, la aplicación de la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994 exige dos condiciones esenciales:

- primera, que la entrega, importación o adquisición tenga por objeto un bien de inversión o un elemento del inmovilizado inmaterial, y si se trata de una ejecución de obra que tenga la consideración de prestación de servicio, que el resultado de la ejecución sea un bien de inversión para la entidad adquirente

- Y segunda, que las operaciones se realicen con ocasión de una inversión inicial.

El Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 regula en su artículo 8 las inversiones consistentes en establecimientos en los siguientes términos:

“Artículo 8. Inversiones iniciales consistentes en establecimientos.

1. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la

creación de un establecimiento cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad económica.

En particular, tendrá la consideración de creación de un establecimiento la entrega o adquisición de una edificación para su demolición y promoción de una nueva por parte del adquirente para su puesta en funcionamiento en desarrollo de una actividad económica.

2. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la ampliación de un establecimiento cuando tenga como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo.

En particular, se considerará como tal ampliación la rehabilitación de un inmueble.

A los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el concepto de rehabilitación será el contenido en el artículo 27.1.1.º f) de la Ley 20/1991, de 7 de junio.”

Para la resolución de la presente consulta es vital el concepto de rehabilitación a los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, que conforme a lo expresado en el artículo 8 del

Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 es el “contenido en el artículo 27.1.1.º f) de la Ley 20/1991, de 7 de junio”

El concepto de rehabilitación contenido en el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991 fue modificado por el apartado dos del artículo 6 del Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica (...)

(...)

Hasta el día 14 de abril de 2010 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo), el concepto de rehabilitación a efectos de la Ley 20/1991 estuvo contenida en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. Desde dicha fecha, el concepto de rehabilitación pasa a estar contenido en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 (...)

(...)

A eso hay que añadir que con la entrada en vigor de la Ley 4/2012, el concepto de rehabilitación está contenido, desde el día 1 de julio de 2012, en su artículo 50.Cuatro con una redacción igual a la contenida en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991.(...)

(...)

La cuestión es decidir si a efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994 es válido el concepto de rehabilitación contenido, desde el día 14 de abril de 2010, en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, y, desde el día 1 de julio de 2012, en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012.

Esta Dirección General de Tributos entiende que debe darse una respuesta negativa porque el artículo 8 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 dispone "A los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el concepto de rehabilitación será el contenido en el artículo 27.1.1.º f) de la Ley 20/1991, de 7 de junio.". Sería admisible una respuesta positiva si el citado artículo dispusiera "A los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el concepto de rehabilitación será el contenido en la regulación del Impuesto General Indirecto Canario".

Por tanto, a los efectos de la aplicación de la exención recogida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, el concepto de rehabilitación es el contenido en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 conforme a la redacción dada por el apartado dos del artículo 6 del Real Decreto-ley

2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica.

Conforme a la definición de rehabilitación aplicable, para que una actuación sobre un inmueble reciba tal consideración a efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994 deberá cumplir dos requisitos simultáneos, un requisito cualitativo, consistente en que la actuación se refiera a "la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas", y otro cuantitativo, que su coste global exceda en una determinada cuantía del coste de adquisición de la edificación o parte de la misma.

Respecto al requisito cualitativo, según el proyecto de reforma y acondicionamiento del local en la planta baja del edificio aportado por la entidad mercantil consultante, consiste en la demolición del techo desmontable, solado, tabiquería interior, aseos, etc, para proceder posteriormente a su remodelación mediante nueva tabiquería interior, falsos techos, revestimientos y pavimentación, carpintería de madera, aluminio y vidrio, instalación de mobiliario sanitario y fontanería, saneamiento, electricidad, iluminación, telefonía, sonorización y climatización.

Se trata, en definitiva, de una reforma integral del local adquirido, no obstante, no consiste en "la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas" conforme se define la rehabilitación de edificaciones en el artículo 27.1.1.º f) de la Ley 20/1991,

por lo que resulta innecesario examinar el cumplimiento del requisito cuantitativo citado con anterioridad."

(Contestación vinculante de fecha 30/08/2013)

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 julio a diciembre de 2013).

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 de opinión mera y totalmente personal del autor. 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 allegar 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.

**RIC. Materialización.
Reclasificación de unos inmuebles
que tenían la consideración de
existencias en inversiones
inmobiliarias destinadas al
arrendamiento.**

➤ Consulta V2880-13, de fecha 30 de septiembre de 2013.

La consultante es una entidad que dotó en el año 2009 una RIC. Posteriormente, en 2010, adquirió varios apartamentos de un complejo turístico del sur de Tenerife, estando en principio destinados a la venta, por lo que se contabilizaron como existencias. Ante la imposibilidad de venderlos, debido a la crisis del sector inmobiliario, en el ejercicio 2012 dichos apartamentos se han destinado a la actividad de arrendamiento. Para el desarrollo de dicha actividad la entidad dispone de los requisitos establecidos en el artículo 27 de la Ley 35/2006 del IRPF para ser considerada como actividad empresarial, al margen de la propia actividad de la mercantil (que consiste en prestar servicios de propiedad inmobiliaria e industrial).

Dos son las cuestiones planteadas:

Una, la posibilidad de proceder a la reclasificación de los bienes aludidos de existencias a inversiones inmobiliarias.

Y, dos, la posibilidad de que, una vez descontado el valor del suelo, se pueda materializar en los citados inmuebles la RIC pendiente de materializar del ejercicio 2009.

Se parte de la redacción del artículo 27 aplicable a dotaciones efectuadas con cargo a beneficios de períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2007.

Tributos contesta en que la consultante podrá proceder a reclasificar los inmuebles como inversiones inmobiliarias.

En cuanto a la posibilidad de materializar la RIC a través de la operación de reclasificación descrita, la DGT señala que, dado que la primera dotación de la RIC se realiza en el 2009, el plazo de tres años para materializar dicha dotación finaliza el 31 de diciembre de 2012 (ya que de acuerdo con los datos manifestados en el escrito de la consulta el período impositivo de la consultante coincide con el año natural).

Continúa el Centro Directivo diciendo que, de acuerdo con el apartado 7 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la materialización de la RIC se entenderá producida en el momento en el que los inmuebles destinados al arrendamiento entren en funcionamiento. Por tanto, en la medida en que los inmuebles adquiridos en el año 2010 hayan entrado en funcionamiento en el desarrollo de la actividad de arrendamiento en el ejercicio 2012, se entenderá que la RIC se ha

materializado en el plazo de tres años previsto en el artículo 27.4.

Luego la Dirección General trae a colación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 27 de la Ley 19/1994, en virtud del cual, los activos en que se materializa la inversión deben estar afectos y ser necesarios para el desarrollo de las actividades económicas del sujeto pasivo, concluyendo que, dado que, según parece, la entidad consultante dispone y emplea la infraestructura empresarial a la que se refiere el artículo 27.2 de la LIRPF, se cumplirían las exigencias que quiere el mencionado apartado 5 al merecer la actividad de arrendamiento de inmuebles la consideración de explotación económica.

Lógicamente, la DGT también analiza si la inversión resulta apta, de acuerdo con los parámetros del apartado 4 del artículo 27. Concluye Tributos que la inversión (recordemos, la reclasificación de existencias en activo no corriente afecto a una actividad económica) representa, en este caso, una inversión válida, no por la letra A (inversión inicial), pero sí por la letra C (inversión de sustitución o ayuda al funcionamiento). Aclara, eso sí, que la parte de la inversión correspondiente al suelo no resultará apta al no recibir ninguna de las afectaciones

cualificadas previstas para el mismo. En particular, de los hechos manifestados en el escrito de la consulta, no parece desprenderse que los apartamentos adquiridos tengan la consideración de viviendas protegidas, ni tampoco dichas viviendas han sido promovidas por la consultante al haber sido adquiridas por terceros. Por tanto, la parte de la inversión correspondiente al suelo no podrá considerarse apta a los efectos de entender materializada la RIC.

Por último, en cuanto al destino al arrendamiento de las viviendas adquiridas, añade Tributos, que hay que tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994. Así, para que parte de la inversión en los inmuebles destinados al arrendamiento (correspondiente al suelo) sea apta para la materialización, debe suceder (i) que el arrendamiento de inmuebles se ejerza como actividad económica (este requisito parece cumplirse en el presente caso); (ii) que no exista vinculación con los arrendatarios (no hay información al respecto en la consulta); (iii) que no se trate de operaciones de arrendamiento financiero; y (iv) que tratándose de arrendamiento de inmuebles, éstos reciban alguna de las afectaciones cualificadas que exige la norma, a saber, (iv.i) que el sujeto pasivo tenga la consideración de empresa

turística, (iv.ii) o que se trate del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, (iv.iii) o que los bienes inmuebles estén afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE, (iv.iv) o que se destinen a zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive.

Por esto último, concluye la Dirección General de Tributos que, habida cuenta que las viviendas objeto de arrendamiento no habrán sido promovidas por la entidad consultante, con independencia de que tengan o no la consideración de viviendas protegidas, la adquisición de las mencionadas viviendas, nuevas o usadas, no se considerará como una inversión apta a los efectos de materialización de la RIC.

Comentario personal:

De esta consulta yo destacaría que Tributos recoge la idea, tantas veces enunciada en esta sección, de que materializar no es sólo invertir. Materializar es invertir, afectar y poner en funcionamiento. Estos requisitos podrán cumplirse de forma simultánea pero también de manera sucesiva, esto es, primero invertir, luego afectar y finalmente entrar en funcionamiento. Así, en el caso de reclasificación de existencias como activo no corriente, primero se invierte (se adquieren inmuebles destinados a la venta,

esto es, como existencias), después se afectan a una actividad económica (se destinan al arrendamiento y se reclasifican como activo fijo) y, por último, se utilizan en dicha actividad empresarial (entran en funcionamiento, se alquilan). Lo único que es importante es que estas tres cualidades concurren en una fecha determinada, al fin del plazo de materialización. (Esto que voy a decir a continuación, no se plantea en la consulta, pero en mi opinión, habría que añadir que la inversión -uno de los tres aspectos de la materialización- tampoco podrá ser anterior a la obtención del beneficio con el que se dota la reserva).

En segundo lugar, también podría destacarse de esta consulta que Tributos ni si quiera se plantea que la inversión (unos apartamentos de un complejo turístico) pudieran suponer materialización válida por destinarse a una actividad turística. La actividad turística no puede asimilarse al mero arrendamiento, por mucho que éste sea de temporada y dentro de un complejo turístico, sino que ha de incardinarse dentro del ámbito de aplicación y cumplir los requisitos de la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias. Es decir, arrendar unos apartamentos turísticos no convierte al arrendador en empresa turística, sino que deberán cumplirse las exigencias de la Ley 7/1995.

Finalmente, aprovecho la ocasión para llamar la atención sobre que (por lo menos hasta donde sé) un punto de cierta importancia continúa en una cierta indefinición. En el caso del arrendamiento de inmuebles destinados a una actividad turística ¿en quién debe recaer la cualificación requerida?. De la ley parece desprenderse que es el sujeto pasivo que

materializa la RIC el que debe ser una empresa turística. Del reglamento, en cambio, parece deducirse que son los inmuebles los que deben destinarse a una actividad turística. Esta dicotomía, como digo, puede tener importancia, por cuanto ¿qué sucede si los inmuebles que se destinan a una actividad turística conforme a la Ley 7/1995 se explotan por un sujeto distinto del que materializa la RIC?

RIC. ¿Se debe materializar un beneficio no apto?.

➤ Consulta V2958-13, de fecha 3 de octubre de 2013.

El consultante manifiesta que en un ejercicio anterior ha realizado una dotación a la reserva para inversiones en Canarias con cargo a unos beneficios que no son aptos para la misma y viene a preguntar si debe materializar (y mantener) esta dotación efectuada a partir de un beneficio inhábil.

El Centro Directivo contesta que, de acuerdo con el artículo 27 de la Ley 19/1994 (**redacción a aplicable a dotaciones de beneficios de períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2007**), la dotación de la reserva para inversiones en Canarias con cargo a beneficios no aptos para la práctica de misma conlleva la obligación a cargo del consultante de regularizar su situación tributaria mediante la presentación de una autoliquidación complementaria en los

términos del artículo 122 de la LGT, integrando en la cuota íntegra del ejercicio en que realizó la mencionada dotación las cantidades que se dedujeron de la cuota íntegra en su día, con liquidación de intereses de demora y la imposición de las sanciones que resultaran procedentes, siempre y cuando dicho ejercicio no esté prescrito con arreglo a lo previsto en el artículo 66 de la LGT.

Continúa la DGT su contestación en los términos siguientes. En caso que hubiese prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, no podrá regularizarse su situación tributaria en relación con la dotación inhábil de la RIC y por tanto dicha dotación será válida a efectos fiscales. No obstante -añade Tributos- para la consolidación del beneficio fiscal se requerirá el cumplimiento del resto de requisitos establecidos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, entre los que se encuentran la obligación de materializar las cantidades dotadas en algún elemento patrimonial apto para RIC y la de mantener en el patrimonio del consultante las inversiones realizadas para materializar la RIC, de manera que el incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el artículo 27 de la Ley 19/1994 que resulten de aplicación al caso planteado hará nacer en ese momento la obligación de regularización

prevista en la normativa reguladora de la RIC.

Comentario personal:

En fin, a la pregunta de si se debe materializar un beneficio no apto, podríamos contestar, si se permite la broma, como aquel personaje televisivo: Po sí.

Esta consulta enlaza con un criterio que viene consolidándose en la doctrina administrativa (y aun judicial). Desde la perspectiva de la Administración tributaria, en el caso de que la RIC se hubiera dotado a partir de un beneficio no apto, si en el período impositivo en que se redujo la base imponible (o se aplicó la deducción, si se trata de una persona física) no se encuentra prescrito el derecho de la Administración a liquidar, ésta deberá regularizar la pérdida del incentivo fiscal en dicho período (el de aplicación de la reducción o deducción). En cambio, si ha operado la prescripción de tal ejercicio, la dotación ha de tenerse por válida a efectos fiscales y puede comprobarse el cumplimiento de los requisitos siguientes, los de materialización y mantenimiento, cuyo compromiso en firme asumió el sujeto pasivo al acogerse a la RIC, al no haber regularizado el incentivo espontáneamente en el ejercicio de incumplimiento.

Del mismo modo, si quien se acogió al incentivo fiscal, dotó la reserva con cargo a un beneficio no apto, habrá de regularizar el incentivo fiscal de forma similar a como lo haría la Administración, si bien presentando una declaración complementaria del ejercicio en que aplicó el incentivo pero, lógicamente, ahora sin reducción o deducción alguna. Y, de no

haberlo hecho así, y no siendo ya posible la presentación de dicha autoliquidación complementaria por el transcurso del plazo de prescripción, el sujeto pasivo habrá asumido en firme el cumplimiento de los compromisos sucesivos, de materialización de la reserva y de mantenimiento de las inversiones, que habrá de cumplimentar debidamente.

RIC. Beneficio imputable a establecimiento permanente en Canarias. La dirección, comercial y administrativa, ha de situarse en Canarias.

➤ Consulta V3134-13, de fecha 22 de octubre de 2013.

Esta consulta es muy interesante, pues se refiere a un tema de perfiles, a veces, difusos, como es la conexión del beneficio obtenido con el territorio canario para su aptitud a efectos de la dotación de la RIC.

La contestación se efectúa con la redacción del artículo 27 aplicable a reservas dotadas con beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007.

La consultante es una sociedad actualmente inactiva, que tiene su domicilio fiscal en Canarias y su sede central en Madrid. La consultante pretende desarrollar un proyecto de negocio que consiste en la

contratación con un cliente -una compañía aérea dedicada fundamentalmente a la navegación aérea internacional, cuya sede central se encuentra situada en la Península- la prestación de servicios consistentes en:

-La realización de varios vuelos semanales entre Las Palmas y Madrid en servicio de ida y vuelta con la carga que facilite dicho cliente.

-Así como de varios vuelos entre Las Palmas y otros destinos internacionales.

Aclara la consultante que, en todos y cada uno de los aeropuertos en los que va a operar, deberá disponer de personal para la atención al vuelo. Este personal, será propio o subcontratado, estando previsto que en los aeropuertos de Madrid, Las Palmas y Tenerife, se disponga de personal propio. Las tareas a realizar por dicho personal se centrarán básicamente en el traslado de las tripulaciones y la mecánica de operaciones de vuelo con cada aeropuerto, atender las peticiones del Comandante de la aeronave en las tareas propias de la misma.

Precisa también la consultante que el Administrador y el director de la sociedad serán los interlocutores ante el cliente situado en la Península, por lo que se prevé la realización de

reuniones semanales en la sede del cliente para programar los horarios de los vuelos y atender a las incidencias producidas. En consecuencia, la estancia del administrador y del director en la Península será mayoritaria, sin que pueda afirmarse que la residencia de ambos esté fijada en Canarias.

La actividad se realizará con una aeronave contratada a una compañía especializada bajo el régimen denominado ADMI, por el cual el arrendamiento de la aeronave incluye su tripulación y mantenimiento, siendo a cargo de la sociedad consultante, los traslados de la tripulación a su residencia de origen.

La sociedad dispondrá de un departamento de administración reducido al centrarse el mismo en la emisión de una sola factura mensual al cliente único y no tener que atender los gastos de la aeronave (carburante, handling aeroportuario) que son por cuenta del cliente. En particular, las tareas de administración, se externalizarán a un despacho situado en la Península, al que se remitirán todos los documentos, facturas recibidas, operaciones de vuelo, etc., de todos los aeropuertos o centros de trabajo.

La sociedad pregunta si tendría derecho a la aplicación de la Reserva

para Inversiones en Canarias y, en su caso, cuáles de las operaciones mencionadas podrían acogerse a dicho beneficio fiscal.

Pues bien, el Centro Directivo, partiendo del artículo 27.2 de la Ley 19/1994, y, en particular, de los artículos 4 y 5 de su Reglamento de aplicación, referentes, respectivamente, a la definición del establecimiento permanente generador de beneficios en Canarias y de la determinación del beneficio del establecimiento situado en Canarias, responde lo que sigue.

La reserva para inversiones en Canarias se concibe como un estímulo fiscal al mantenimiento o reinversión en las Islas del beneficio obtenido por la realización en ellas de actividades económicas.

Por tanto, el incentivo fiscal exige una doble conexión con el territorio canario, como doble es el efecto positivo en los niveles de empleo y competitividad del archipiélago que pretende fomentar. Por un lado, (i) la actividad económica que se ve estimulada -por la expectativa de la no tributación de los rendimientos que genere- se debe realizar en Canarias y, por otro, (ii) la inversión de dichos rendimientos también se debe localizar en las Islas.

La primera de las conexiones territoriales apuntadas es concretada por el primer párrafo del artículo 27.2 de la Ley 19/1994 al indicar que el incentivo fiscal debe recaer sobre la parte del beneficio no distribuido y aplicado a la reserva para inversiones en Canarias "en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias".

El beneficio procedente de los establecimientos situados en Canarias a que se refiere la norma será, en coherencia con la finalidad del incentivo fiscal que se les aplicará, el derivado de las operaciones económicas realizadas efectiva y materialmente en ellos, lo que, con carácter general, exige acreditar unas conexiones mínimas con el territorio canario, como son:

-La realización de la actividad económica con los medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento localizado en Canarias y, por tanto, si su naturaleza o destino lo permite, que estén situados de forma permanente en el territorio canario.

-Que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario, es decir, que allí se realice la prestación a terceros mediante contraprestación generadora de beneficios.

En este contexto, en opinión de la DGT, la operativa que desarrolla la consultante no permite asegurar que los beneficios procedentes de su actividad puedan considerarse como derivados de operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos a un establecimiento permanente situado en Canarias que cierren un ciclo mercantil que determine resultados económicos.

En el presente supuesto, entiende Tributos, las decisiones estratégicas relativas a la dirección y a la gestión del negocio se toman desde la península, fuera del territorio canario. Asimismo, la gestión contable y administrativa se desarrolla fuera de Canarias. Las únicas actividades efectuadas en Canarias son, por un lado, las relativas a las tareas llevadas a cabo por el personal contratado por la propia consultante, en los aeropuertos de Las Palmas y Tenerife, consistentes en atender las necesidades de los vuelos en dichos aeropuertos, al igual que determinadas tareas administrativas muy reducidas.

En consecuencia, la DGT concluye que, en la medida en que la dirección efectiva, tanto comercial como administrativa, estará situada fuera del territorio canario, los beneficios obtenidos por la

consultante no podrán destinarse a la reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

Comentario personal:

Por tanto, podemos destacar que, en opinión de Tributos, la localización de la dirección efectiva, tanto comercial como administrativa, en territorio canario es un dato decisivo para entender que el beneficio se genera por el establecimiento permanente radicado en las islas. Es decir, no basta con que exista un establecimiento permanente en el archipiélago. Es necesario también que el beneficio que se quiere destinar a la dotación proceda de ese concreto establecimiento radicado en Canarias (y no de otro posible establecimiento), para lo cual, repetimos, Tributos considera que un dato fundamental es que la dirección efectiva de la actividad que genera el resultado se localice en la Comunidad Canaria.

A modo de opinión personal, yo añadiría que lo importante es que, de las distintas fases del ciclo mercantil, la que se desarrolla con los medios personales y materiales radicados en Canarias, sea la que genera los resultados económicos.

RIC. Beneficio imputable a establecimiento permanente en Canarias. Venta de cuadros por sociedad de artistas canarios en galerías situadas fuera del archipiélago.

➤ Consulta V3159-13, de fecha 24 de octubre de 2013.

La entidad consultante, con domicilio fiscal en Canarias, se encuentra participada mayoritariamente por artistas canarios, existiendo otros socios minoritarios que no son artistas. El objeto social de la entidad es pintar cuadros que tienen la consideración de obras de arte.

Los artistas son contratados por la propia sociedad como empleados, cobrando un salario. Éstos pintan cuadros en Canarias con los medios y materiales que adquiere la consultante. Una vez finalizados los cuadros, son recogidos por diferentes galerías en Canarias o Barcelona, para transportarlos a distintos países tanto de la Unión Europea y fuera del territorio comunitario, en los que se encuentran situadas las citadas galerías. Estas galerías exponen los cuadros y una vez vendidos, le paga a la consultante, que se queda con una comisión. Los cuadros son propiedad de la consultante hasta la venta por las galerías de arte y no son por encargo, sino que el artista es libre de pintar lo que crea oportuno.

La entidad consultante no vende cuadros directamente a consumidores finales.

La consultante emite la factura a la galería por la venta del cuadro, un

vez que ha llegado al consumidor final, y la galería factura al consumidor. Hasta que se produce la venta del cuadro, se considera como una mercancía en depósito de terceros.

Si durante la exposición de un cuadro se estropea, la galería le compra a la sociedad el cuadro a un precio fijado por daños y perjuicios. Si los cuadros no llegan a venderse, la consultante nunca cobra nada.

Por último, la sociedad tiene establecimiento permanente en Canarias y en la Península un almacén, no obstante, todas las gestiones de compra, venta, anticipos, cobros, pagos, facturación, etc, son realizadas desde el domicilio fiscal situado en Canarias.

Pregunta la consultante si puede acogerse al incentivo fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias.

La DGT efectúa su contestación con la redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994 aplicable a dotaciones efectuadas con cargo a beneficios de períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2007.

Pues bien, Tributos (utilizando la misma argumentación utilizada en la consulta reseñada inmediatamente antes), entiende que, en el presente

caso, en la medida en que los beneficios procedentes de la actividad de la consultante sí parecen ser resultado de unas operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos a un establecimiento permanente situado en Canarias, que cierran un ciclo mercantil que determina resultados económicos, los mismos podrán destinarse a la RIC, siempre que se cumplan el resto de requisitos previstos en dicho precepto. A estos efectos -añade el Centro Directivo- el hecho de que la comercialización de los cuadros al consumidor final no se desarrolle por la consultante, sino por galerías, a las que se les ceden en depósito los cuadros, no impide considerar que la consultante cierra un ciclo mercantil completo en Canarias, puesto que tanto las operaciones productivas, como las gestiones de compra, venta, anticipos, cobros, pagos, facturación, etc., son realizadas desde Canarias.

Comentario personal:

Como varias veces hemos dicho, la localización del beneficio en Canarias, a los efectos de la dotación de la RIC, es un tema que aún reclama una doctrina más consolidada. Las dos últimas consultas ayudan a este objetivo.

***RIC. Límite máximo de dotación.
Distribución de reservas de libre
disposición de de años anteriores.***

Beneficio apto. Arrendamiento de hoteles. Se aplica el apartado 8 del artículo 27.

➤ Consulta V3563-13, de fecha 11 de diciembre de 2013.

La entidad consultante se dedica al alquiler de hoteles situados en Canarias, obteniendo por tanto todo su beneficio en dicho territorio. Se encuentra dada de alta en el epígrafe 861.2 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. El beneficio estimado para el cierre del ejercicio económico 2013 asciende a 2 millones de euros. En dicho ejercicio, se han repartido dividendos provenientes de reservas de libre disposición obtenidas en el ejercicio 1994, por importe de 1 millón de euros.

Pregunta la consultante si se puede dotar la reserva para inversiones en Canarias en el periodo impositivo 2013, con cargo al beneficio obtenido en dicho periodo que no sea objeto de distribución.

Para la contestación de esta consulta se parte de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006 y el Real Decreto-ley 2/2000, con las modificaciones introducidas por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

En primer lugar, es muy importante tener en cuenta que la DGT efectúa su contestación con base el apartado 8 del artículo 27. En este sentido, la Dirección General condiciona la aptitud para la RIC del beneficio derivado del arrendamiento de los hoteles (i) a que se cumplan los requisitos objetivos del artículo 27.2 de la LIRPF para que el arrendamiento de inmuebles merezca la consideración de actividad económica, (ii) a que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios, (iv) a que no se trate de operaciones de arrendamiento financiero y (v) a que -y aquí viene lo importante- se satisfagan alguna de las afectaciones o destinos cualificados que contempla el mencionado apartado 8 para el arrendamiento de inmuebles.

Por esta razón, el Centro Directivo concluye que (dado que los hoteles no tienen la consideración de viviendas protegidas destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora, ni están afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE), será necesario que la entidad consultante tenga la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, o que los hoteles arrendados estén en zonas

comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas en los términos de la Ley 19/2003.

En cuanto a la segunda cuestión planteada, que venía referida al límite máximo de dotación, la DGT contesta que, puesto que la entidad consultante ha distribuido dividendos en el ejercicio 2013, reduciendo el importe de sus fondos propios, estos dividendos minorarán el importe del beneficio obtenido que no sea objeto de distribución, a efectos del cálculo del límite del 90% establecido en el artículo 27 de la Ley 19/1994, y ello con independencia de que la distribución de dividendos se realice con cargo a reservas de libre disposición generadas en 1994.

Comentario personal:

Como habrá intuido el lector, esta consulta puede encerrar una gran importancia, toda vez que, sin decirlo expresamente, no puede sino constatarse un cambio de criterio en la DGT.

Pongámonos en antecedentes.

Recordemos que, bajo la vigencia de la regulación anterior de la RIC, Tributos venía negando la aptitud para la dotación de la RIC del beneficio procedente del arrendamiento a partes vinculadas.

Posteriormente, sabemos que la redacción del artículo 27 ofrecida por el Real Decreto Ley 12/2006, establece una serie de condiciones o requisitos específicos para el arrendamiento más rigurosos que los anteriores, pues no se limita a exigir (como antes) (i) que no se trate de operaciones de arrendamiento financiero (ii) ni a que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios, (iii) amén de requerir que albergue naturaleza económica (lo que implica que, si tiene por objeto bienes inmuebles, se emplee la infraestructura objetiva mínima que prevé artículo 27.2 de la LIRPF); en el caso de arrendamiento de inmuebles, además, la nueva redacción exige unas afectaciones o destinos cualificados: Arrendamiento de viviendas protegidas por la promotora/ Actividades industriales de las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE/ Actividades turísticas de la Ley 7/1995/ Desarrollo de actividades en zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive). El artículo 27 exige estos requisitos empleando una forma literal imperativa, declarando que <<los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones>> sólo cuando se satisfagan estos condicionantes específicos. Ahora bien, pese al carácter tajante de tal tenor literal, la ubicación sistemática de las exigencias específicas que el artículo 27 contempla para el arrendamiento, en el apartado 8 referente a la obligación de mantenimiento en el patrimonio de las inversiones, hacía dudar sobre el alcance de las mismas, es decir, si eran predicables en todas las facetas del incentivo fiscal (incluida la

dotación) o sólo en las de mantenimiento (y materialización).

Pues bien, Tributos, en consulta V1541-09, de 25 de junio de 2009, manifestó que los requisitos del apartado 8 sólo se exigían para la materialización y el mantenimiento pero sin limitar, per se, la aptitud del beneficio para la dotación de la reserva.

Después de esta consulta, conocemos algún pronunciamiento económico administrativo que mantiene la postura contraria. En este orden, en el nº 38 de la revista en esta misma sección, citamos la resolución del TEARC, Sala Desconcentrada en SC de Tenerife, recaída en reclamación 38/00701/10, de 26 de octubre de 2012, que prescinde de la ubicación sistemática del apartado 8 del vigente artículo y se queda con su rotundo tenor literal, negando la aptitud del beneficio si no se cumplen las exigencias del mencionado apartado 8.

Y finalmente, por ahora, nos encontramos con esta consulta V3563-13, de fecha 11 de diciembre de 2013, de la que se desprende que, a diferencia de lo que se decía en la previa consulta V1541-09, los requisitos del apartado 8 serían predicables, también, para la dotación de la reserva, de lo que no puede sino inferirse, como decíamos, que la DGT parece haber cambiado de criterio.

RIC. Materialización apta. Inversión en inmovilizado intangible según las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

➤ Consulta V3259-13, de fecha 6 de noviembre de 2013.

La consultante es una entidad domiciliada en Canarias, cuyo objeto social es la realización de la gestión técnica y administrativa de los servicios públicos de suministro de agua potable, alcantarillado, depuración de aguas y su reutilización. La consultante lleva prestando sus servicios en Canarias desde el año 1990.

Durante el año 2012 realiza la inversión en una serie de activos e instalaciones.

Las instalaciones mencionadas, realizadas en ejercicios anteriores, se beneficiaron de la deducción por inversiones en Canarias.

No obstante, con la entrada en vigor de la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, la consultante ha registrado contablemente parte de los activos adquiridos como activos intangibles - aquellos que destina a la explotación de las concesiones suscritas en Canarias para la prestación de servicios relacionados con los servicios públicos de abastecimiento

de agua potable, alcantarillado, depuración y reutilización-. Estos activos intangibles suponen aproximadamente un 74% del importe total de los activos adquiridos.

Pregunta la consultante:

-Si los activos nuevos adquiridos que deban registrarse contablemente como intangibles pueden aplicar la deducción por inversiones en Canarias.

-O, alternativamente, si dichas inversiones pueden considerarse aptas para la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias como inversiones iniciales -apartado 4.A del artículo 27 de la Ley 19/1994- y, en su caso, en qué porcentaje, sin perjuicio de su consideración como íntegramente aptas por el apartado 4.C del mismo artículo.

Ahora nos vamos a referir sólo a lo que se refiere a la RIC. (Los aspectos más interesantes, que son los que versan sobre la DIC, los analizaremos más adelante en el apartado correspondiente).

Pues bien, en cuanto a la RIC, Tributos se limita a contestar que la adquisición de los activos fijos descritos en los hechos de la consulta, que hayan sido clasificados

contablemente como inmovilizado intangible, que no cumplan los requisitos para tener la consideración de inversión inicial, podrá considerarse como una inversión apta por la letra C, a los efectos de entender materializada la RIC, siempre que se cumplan el resto de requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

RIC. Materialización apta. Vehículos de sustitución por un taller de reparación.

➤ Consulta V3616-13, de fecha 16 de diciembre de 2013.

La consultante es una empresa de reducida dimensión dedicada a la reparación de automóviles, rama chapa y pintura. Dicha entidad tiene pendiente de materializar una RIC dotada con cargo a los beneficios obtenidos en el período impositivo 2009. Los períodos impositivos de la entidad coinciden con el año natural. La entidad tiene la intención de materializar la RIC mediante la adquisición de un vehículo turismo nuevo de los llamados de "sustitución" que estaría a disposición de los clientes en el taller durante el tiempo que se está efectuando la reparación de su vehículo, en el caso de que se estime que la reparación se va a demorar por un plazo superior a tres días.

Se pregunta si el citado turismo se considera como un elemento apto a los efectos de materializar la RIC dotada con cargo a los beneficios de 2009.

En la contestación a la presente consulta se parte de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994 en su redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006 y el Real Decreto-ley 2/2000, con las modificaciones introducidas por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

En este supuesto, la primera dotación de la RIC se realiza en 2010 con cargo a los beneficios obtenidos en 2009, por tanto, el plazo de tres años para materializar dicha dotación finalizará el 31 de diciembre de 2013, puesto que de acuerdo con los datos manifestados en el escrito de la consulta el período impositivo de la consultante coincide con el año natural. Por tanto, en el momento de formular la consulta, la consultante todavía se encuentra dentro del plazo de materialización de la dotación de la RIC efectuada en el ejercicio 2010.

La DGT responde que el vehículo turismo nuevo que adquiriría la entidad consultante no tendría la consideración de inversión inicial, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27.4.A de la Ley 19/1994.

No obstante, la letra C del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 contempla como inversiones aptas para materializar las cantidades destinadas a la RIC la adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material o inmaterial que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A. Este sería el caso, según Tributos, del vehículo turismo a que se refiere el escrito de consulta.

A continuación, el Centro Directivo pasa a analizar las reglas específicas que, en la materialización en inversiones de sustitución o ayudas al funcionamiento, se contemplan en la letra C) para los elementos de transporte.

Recordemos que, para poder encuadrarse en la letra C, la ley quiere una afectación cualificada (es decir, establece una limitación) en el caso de los vehículos de transporte de pasajeros por vía marítima o por carretera, señalando que éstos deberán dedicarse exclusivamente a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general que se correspondan con las necesidades públicas de las islas canarias.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 13 del Real Decreto 1758/2007 dispone que:

"1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.C de la Ley 19/1994, de 6 de julio, se entenderá que un vehículo destinado al transporte de pasajeros por vía marítima es apto para la materialización de la reserva para inversiones en Canarias cuando se destine a prestaciones de servicios de tal naturaleza sometidas a las obligaciones impuestas por el Régimen Especial de Prestación de Transportes Marítimos Regulares, regulado en la Ley 12/2007, de 24 de abril, de Ordenación del Transporte Marítimo de Canarias.

2. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.C de la Ley 19/1994, de 6 de julio, serán aptas para la materialización de la reserva para inversiones en Canarias las inversiones en elementos de transporte destinados a la prestación de servicios de transporte de pasajeros por carretera sujetos a concesión o autorización administrativa de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias.

3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.C de la Ley

19/1994, de 6 de julio, las inversiones en elementos de transporte correspondientes a otros modos de transporte diferentes a los mencionados en los apartados anteriores serán aptas para la materialización de la reserva para inversiones en Canarias."

En definitiva, las limitaciones que, para materializar como ayuda al funcionamiento, impone la letra C a los elementos de transporte, sólo son predicables para los vehículos de transporte de pasajeros por vía marítima o por carretera (que deberán dedicarse exclusivamente a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general que se correspondan con las necesidades públicas de las islas canarias), pero no existen limitaciones ni para los vehículos de transporte de mercancías por cualquier vía ni para los vehículos de transporte de pasajeros por vía aérea.

La cuestión que se plantea en la presente consulta versa, pues, sobre si los vehículos de sustitución se encuadran o no en la categoría de los vehículos transporte de pasajeros por carretera que están sometidos a requisitos específicos para su aptitud.

Pues bien, la DGT entiende que no. Señala el Centro Directivo que será apta para la materialización de la

RIC la inversión en el vehículo turismo nuevo, destinado a ser utilizado como vehículo de sustitución por los clientes de la consultante, ya que no se encuadra ni en el apartado 1 (transporte de pasajeros por vía marítima) ni en el apartado 2 (transporte de pasajeros por carretera) del 27.4. C), resultándoles de aplicación, por tanto, el primer párrafo de esta letra.

Por ello concluye la Dirección General que, dado que con arreglo a lo dispuesto en el escrito de consulta, el vehículo de turismo nuevo en el que se materializará la RIC dotada tiene como finalidad ser utilizado por los clientes de la consultante como "vehículo de sustitución", estando a disposición de los mismos durante el tiempo en que se lleva a cabo la reparación de su vehículo en el taller, sin que vaya a ser utilizado para un fin distinto, estaría afecto a la actividad económica desarrollada, por lo que tendría la consideración de inversión apta, a efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS.

DIC. Inversión apta. Inversiones que antes se contabilizaban como inmovilizado material pero que pasan a registrarse como

inmovilizado intangible según las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

➤ Consulta V3259-13, de fecha 6 de noviembre de 2013.

Volvemos a traer a la colación esta consulta, pero ahora en un aspecto que, por lo menos para quien suscribe, resulta más interesante, que es el que se refiere a la DIC.

Recordemos que se trata de una entidad domiciliada en Canarias, cuyo objeto social es la realización de la gestión de servicios públicos de suministro de agua potable, alcantarillado, depuración de aguas y su reutilización y que, durante 2012, realiza la inversión en una serie de instalaciones que antes se venían contabilizando (según parece deducirse) como inmovilizado material, pero que, con la entrada en vigor de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, deben registrarse como activos intangibles.

La cuestión planteada consiste en si los activos nuevos adquiridos que deban registrarse contablemente como intangibles pueden aplicar la deducción por inversiones en Canarias.

En relación con la deducción por inversiones en Canarias, la DGT comienza citando el artículo 94 de la Ley 20/1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias según redacción dada por la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1994 de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Este artículo regula los porcentaje de deducción (y límites sobre la cuota íntegra ajustada positiva), aplicables de forma incrementada en Canarias y que se fijan por referencia a los regulados en el artículo 26 de la vieja Ley 61/1978 de IS.

A continuación, la DGT trae a colación la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 19/1994 cuando dispone que, en el supuesto de supresión del Régimen General de Deducción por Inversiones regulado por la Ley 61/1978, su aplicación futura en las islas Canarias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión. Recuerda así la Dirección General que la Ley 61/1978 fue derogada por la Ley 43/1995, que a su vez ha sido derogada y sustituida por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo

4/2004, de 5 de marzo. Esta última norma contiene, en el capítulo IV del título VI, una serie de deducciones por inversiones, aplicables también en Canarias con las especialidades establecidas en el artículo 94 de la Ley 20/1991 antes mencionado, a las que hay que añadir además la deducción por adquisición de activos fijos nuevos. Aunque esta última deducción fue suprimida del régimen general del Impuesto sobre Sociedades a partir del ejercicio 1997, de acuerdo con la citada disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 dicha deducción para activos fijos continúa aplicándose en Canarias conforme a la normativa vigente para la misma en 1996. (Esto no lo dice Tributos en esta consulta, pero podemos precisar que será la Disposición Adicional Duodécima de la Ley 43/1995).

Continúa Tributos apuntando que el artículo 26 de la Ley 61/1978 cifraba la deducción regulada en el mismo en realización de inversiones en activos fijos materiales. El desarrollo reglamentario de este incentivo se encontraba recogido en el artículo 214 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 61/1978. El artículo 214 del Real Decreto 2631/1982 enumera específicamente la naturaleza de los

activos fijos a los que procede la aplicación de la deducción.

Por tanto, la DGT concluye que, en la medida en que los elementos en los que se materializa la inversión tengan la consideración de activos fijos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 214 del Real Decreto 2631/1982, dichos elementos se considerarán aptos a los efectos de generar el derecho a aplicar la deducción por inversiones en Canarias, con independencia de que los mismos hayan sido registrados contablemente como inmovilizados intangibles.

En consecuencia, la consultante podrá seguir aplicando la deducción por inversiones en Canarias, prevista en el artículo 94 de la Ley 21/1991, en la medida en que se cumplan los requisitos previstos tanto en dicho precepto como en el apartado 1.a) del artículo 26 de la Ley 61/1978 y el artículo 214 del Real Decreto 2631/1982, sin que se vea afectada en este caso concreto por la modificación en la calificación contable de los activos con ocasión de la Orden EHA/3362/2010 que aprueba las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

BONIFICACIÓN PRODUCTORAS COPORALES. EMPRESAS DE BIENES

Rendimiento bonificable. Subvención vinculada a la producción de plátanos.

➤ Consulta V2638-13, de fecha 4 de septiembre de 2013.

La entidad consultante se dedica al cultivo y venta de plátanos, percibiendo una subvención corriente vinculada a esta producción y pregunta si dicha subvención forma parte de los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias al objeto de la aplicar la bonificación de la cuota íntegra prevista en el régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales en Canarias.

El Centro Directivo contesta que la bonificación se aplicará sobre la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de las actividades de producción señaladas, señalando que para determinar la base sobre la que se aplica la mencionada bonificación hay que tener en cuenta que el apartado 1 del artículo 26 de la Ley 19/1994 establece que la misma se aplicará sobre "...la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos

derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos...”.

Continúa la Dirección General diciendo que, a partir de enero de 2007 se cambia la configuración de las ayudas comunitarias que reciben los productores de plátanos en Canarias. Hasta entonces recibían una ayuda compensatoria por pérdida de renta, que consistía en una compensación en función de la producción comercializada para corregir la pérdida de ingresos. La ayuda dependía de las cantidades comercializadas y de un precio medio de referencia. Esta configuración de la ayuda permitía incluir la misma en la bonificación dado que esa ayuda formaba parte del rendimiento derivado de la venta de la producción.

El Reglamento (CE) nº 2013/2006 del Consejo, de 19 de diciembre de 2006, por el que se modifican los Reglamentos (CEE) nº 404/93, (CE) nº 1782/2003 y (CE) nº 247/2006 en lo que respecta al sector del plátano, viene a modificar el sistema anterior. Se suprime el régimen de ayuda compensatoria al sector del plátano, incluyéndolo en el régimen de pago único. Se incluye la ayuda compensatoria al sector del plátano en la lista de pagos directos en relación con el pago único a que se refiere el Reglamento (CE) nº

1782/2003. La nueva ayuda ya no va a depender de la cantidad de plátano comercializada ni va a estar vinculada al precio del plátano, de manera que parece que la nueva ayuda se distribuirá entre los productores en función de la superficie cultivada.

Llegados a este punto parece que la DGT contestaría negando la aptitud de la subvención para generar renta bonificable. Sin embargo, la conclusión a la que llega es justo la contraria. Así, Tributos, no obstante la modificación de la configuración de la subvención, entiende que, dado que la nueva ayuda viene a sustituir a la anterior y que la misma sigue estando directamente vinculada a la producción (en este caso, de plátanos), así como que esta ayuda representa un ingreso relacionado con la actividad ordinaria de la empresa, el importe de la ayuda devengada en el periodo impositivo formará parte de los rendimientos derivados de la venta de los bienes corporales producidos en Canarias, al objeto de determinar la cuota íntegra bonificada al cincuenta por ciento.

La DGT reitera el criterio que ya sentó en la consulta V1101-08, de 04/06/2008.

El problema es que después de esta consulta evacuada en 2008, el Tribunal Supremo ha dictado

sentencia (de 03/11/2011, rec 463/2008) en las que niega la aptitud de las nuevas subvenciones vinculadas a la producción de plátanos. (En el mismo sentido se pronuncia la Audiencia Nacional en sentencia de 16/05/2012, rec 196/2010). Nuestro Alto Tribunal niega la aptitud de las subvenciones por las mismas razones que apunta la DGT, esto es, porque la nueva configuración de la ayuda ahora no depende de la cantidad de plátano comercializada ni está vinculada al precio del plátano sino que se distribuye entre los productores en función de la superficie cultivada. Lo que sucede es que el Tribunal Supremo al fin no da el mismo paso que Tributos. El TS entiende que, por mucho que esta nueva subvención sustituya a otra anterior que sí valía para generar renta bonificable, precisamente por haber mutado su naturaleza, pierde su aptitud para tal finalidad.

En esta tesitura, la verdad, creo que la mayoría esperábamos que la DGT matizara su postura, al objeto de adaptarse al criterio del TS. Pero no es esto lo que ha pasado, para sorpresa de muchos. Tributos ha reiterado el criterio anterior en esta nueva consulta, colocándonos en una tesitura un tanto complicada, por cuanto ha de admitirse que sortear una contradicción tan flagrante como

la que existe entre el criterio de la DGT y la jurisprudencia del TS no parece, desde luego, fácil.

Rendimiento bonificable. Venta de cuadros por sociedad de artistas canarios en galerías situadas fuera del archipiélago.

➤ Consulta V3159-13, de fecha 24 de octubre de 2013.

Los antecedentes de hecho de esta consulta ya han sido referidos antes al tratar de la RIC. Es decir, se trata de la misma sociedad dedicada a la comercialización de cuadros pintados por artistas canarios, a los que emplea como personal laboral, y que vende en galerías situadas fuera de las islas. Pregunta también la consultante si, sobre el resultado de las ventas de cuadros, puede aplicar la bonificación para empresas productora de bienes corporales.

La contestación, en este caso, no es tan feliz para la consultante como lo fue en el caso de la RIC.

La Dirección General comienza observando que es condición para gozar de la bonificación regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994 que la entidad realice una actividad agrícola, ganadera, industrial o pesquera, de las no mencionadas en la disposición adicional undécima de la Ley 19/1994,

destinada a la producción de bienes corporales, esto es, que se trate de una actividad transformadora por la que, a través de un proceso de fabricación, partiendo de materias primas, se elabore un producto de características diferentes al de aquéllas materias, no sólo en cuanto a su forma sino también respecto de sus aplicaciones técnicas.

Pues bien, el Centro Directivo concluye que estas circunstancias no parecen apreciarse en el caso planteado, teniendo en cuenta que, a efectos del Impuesto sobre

Actividades Económicas, la actividad que realiza la consultante no es una actividad industrial, comercial, de servicios o minera, de las especificadas en la sección primera de las Tarifas del Impuesto, sino que se trata de una persona jurídica que ejerce una actividad clasificada en la sección segunda de las Tarifas, actividades profesionales, lo cual implica que las rentas derivadas de la actividad desarrollada por la sociedad consultante no puedan disfrutar de la bonificación a que se refiere el artículo 26 de la Ley 19/1994.

RESUMEN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS RELATIVAS A LOS TRIBUTOS CUYA GESTIÓN CORRESPONDE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA (septiembre 2013-febrero 2014)

MARÍA JOSÉ MESA GONZÁLEZ

Doctora en Derecho

Cuerpo de Gestión de la Administración, escala de Gestión Financiera y Tributaria

SUMARIO

I. Ley General Tributaria.

- A) Comprobación de valores – dictamen de peritos de la Administración – libertad de elección del método aplicado (artículos 46 del TRITPAJD y 57 LGT)
- B) Procedimiento de inspección – plazo de resolución – primer intento de notificación dentro del plazo de doce meses (artículo 150 LGT)
- C) Aportación de pruebas en fase de gestión tributaria – inadmisibles en fase de revisión
- D) Procedimientos especiales de revisión — revocación de los actos administrativos (artículo 219 LGT)
- E) Oposición a la providencia de apremio – motivos tasados – notificación de la liquidación por comparecencia conforme a Derecho (artículos 112 y 167.3 LGT)
- F) Interposición extemporánea de recurso de reposición – no interrupción del plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa (artículos 223 y 235 LGT)
- G) Elementos constitutivos de la infracción tributaria
 1. Sometimiento de la actuación administrativa a los principios de legalidad, tipicidad y proporcionalidad – proporcionalidad entre la sanción y el perjuicio económico causado a la Administración
 2. Culpabilidad del sujeto - exclusión de responsabilidad basada en una interpretación razonable de la norma [artículo 179.2d) LGT]
 3. Infracción consistente en la inclusión en autoliquidaciones tributarias de cuotas correspondientes a períodos de liquidación anteriores — regularización administrativa con liquidación de intereses de demora y sanción (artículo 191.6 LGT)
 4. Infracción consistente en la presentación fuera de plazo de declaraciones informativas de operaciones en libros registro – base de cálculo de la sanción (artículo 198 LGT)

II. Tributos derivados del REF.

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Cuotas deducibles – carga de la prueba del derecho a la deducción del IGIC soportado (artículo 28 Ley 20/1991)
2. Tipo cero – obras de equipamiento comunitario – la carga de la prueba del cumplimiento de los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal compete al sujeto pasivo (artículo 27.1,1ºf) de la Ley 20/1991)

III. Incentivos fiscales contenidos en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico fiscal de Canarias que afectan al IGIC y al ITPAJD (norma de exención del artículo 25).

- A) Incumplimiento del requisito relativo a la entrada en funcionamiento del bien adquirido – requisitos para la aplicación de la exención del ITPAJD
- B) Adquirente con derecho a la deducción del 100 por cien del IGIC soportado – impropiedad de la aplicación del beneficio fiscal

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA**A) Comprobación de valores – dictamen de peritos de la Administración – libertad de elección del método aplicado (artículos 46 del TRITPAJD y 57 LGT)**

La conformidad a Derecho de la comprobación de valores realizada por la Administración en relación con la adquisición de unos inmuebles sujeta al ITPAJD es ratificada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (Sala desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife) en la resolución, de 30 de enero de 2014, de la reclamación 38/01592/2011 y acumulada 38/01593/2011. En

opinión de la entidad recurrente, el dictamen de peritos de la Administración como medio de efectuar la comprobación de valores le había provocado indefensión, puesto que aquélla «optó por elegir el método de comparación sin justificación legal alguna [...] ya que debió aplicar el método de actualización de rentas». En cambio, el Tribunal recuerda que el artículo 46 del TRITPAJD no da prioridad a ninguno de los medios de comprobación enumerados en la Ley General Tributaria, de manera que la Administración tiene absoluta libertad para elegir cuál va a emplear, siempre en su debida forma. De hecho, añade, el dictamen de peritos de la Administración «es el medio más

usual para comprobar el valor real de un bien, y el perito valorador puede elegir el método que considere más adecuado a la naturaleza y características del bien a valorar, esté o no incluido en normas legales o técnicas, incluso puede elegir más de uno y promediar los resultados obtenidos».

En particular, se detallan las razones por las que el dictamen de peritos se considera válido desde el punto de vista formal, al cumplir los tres requisitos, de idoneidad, coetaneidad y motivación suficiente. Así, se explica: «El método de comparación empleado se apoya en los datos reales de los inmuebles: situación y características —que no han sido desvirtuados ni puestos en entredicho— en los datos obtenidos de ponencias de valores y de los archivos y estudios realizados, así como el planeamiento vigente en el municipio. Se toma como referencia o testigos los datos obtenidos con motivo de transmisiones de fincas análogas a la declarada, señalándose en el informe qué transmisiones en concreto se han tomado como referencia. Las valoraciones se fijan como el resultado de multiplicar la superficie por un módulo unitario (€/m²), que resulta ser la media aritmética de los valores por metro cuadrado que han sido declarados en

algunas transmisiones de fincas urbanas utilizadas como testigos, señalándose las fincas utilizadas como testigos, la fecha, su localización, calificación del suelo, superficie y precio. Por último, se aplican los coeficientes de homogeneización de los testigos teniendo en cuenta la calificación, superficie, lejanía, muestras, edificabilidad y fecha de transmisión, figurando los coeficientes de homogeneización aprobados por el Departamento de valoración.»

Por último, el Tribunal subraya que la forma de rebatir una valoración realizada de forma reglamentaria es acudir a la tasación pericial contradictoria. Puesto que, añade, los tribunales económico-administrativos han de limitarse a velar por el cumplimiento de las formalidades establecidas para realizar las actuaciones de comprobación de valores, especialmente la motivación de las resoluciones que ponen fin a las mismas, sin poder enjuiciar el acierto o desacierto de las valoraciones efectuadas por los técnicos.

B) Procedimiento de inspección – plazo de resolución – primer intento de notificación dentro del plazo de doce meses (artículo 150 LGT)

El *dies ad quem* del plazo en que se considera finalizado el procedimiento de inspección así como la suspensión de las actuaciones inspectoras por un plazo superior a seis meses, vuelven a ser objeto de enjuiciamiento por la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife en su resolución nº JTS 102/2012 y JTS 103/2012 (acumuladas), de 26 de diciembre de 2013.

La desestimación de la reclamación presentada por la entidad inspeccionada se basa en lo dispuesto en los artículos 150.1 y 104.2 de la LGT. Importa recordar que el primero de estos preceptos establece que el plazo máximo de duración del procedimiento es de doce meses, contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo hasta la fecha en que se notifique o se entienda notificado «el acto administrativo resultante de las mismas»; además, este apartado primero del artículo 150 se remite a las reglas contenidas en el artículo 104.2 respecto de las circunstancias que permiten dar por cumplida la obligación de notificar y el cómputo de los plazos de resolución. Por su parte, el apartado segundo del artículo 104 señala, en primer lugar, que basta acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución para

dar por cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento. Y, en segundo lugar, añade que los períodos de interrupción justificada y las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria —que se computan por días naturales— no se incluyen en el cómputo del plazo de resolución. Así, al haberse realizado la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras el día 29 de agosto de 2011, y el primer intento de notificación de la liquidación dictada por el Inspector-Jefe, que es el acto que pone fin al procedimiento, el día 22 de agosto de 2012, no se produjo el incumplimiento del plazo máximo de doce meses alegado por la entidad recurrente. Incluso, en la misma resolución de la Junta queda constancia de que se produjeron dilaciones del procedimiento por causas no imputables a la Inspección de Tributos, tanto por retraso de la entidad en el cumplimiento de un requerimiento formulado por la Inspección (desde el 11 hasta el 14 de noviembre de 2011), como por incomparecencia en el lugar, día y hora señalados (desde el día 3 hasta el día 6 de febrero de 2012).

C) Aportación de pruebas en fase de gestión tributaria – inadmisibles en fase de revisión

Con base en la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y del Tribunal superior de Justicia de Canarias, la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife vuelve a rechazar la aportación de nuevos elementos de prueba en fase de revisión mediante resolución de 24 de enero de 2014, dictada en la reclamación JTS 119 y 120/2012 (acumuladas).

La Junta pone de relieve que ha sido en fase revisora cuando la entidad recurrente ha cuestionado los fundamentos jurídicos utilizados en fase de gestión, con el propósito de que en la resolución de la reclamación se tengan en cuenta elementos probatorios que no se aportaron en el correspondiente procedimiento de gestión. Sin embargo, afirma, esos elementos de prueba debieron aportarse ante la oficina gestora en el marco del procedimiento de aplicación de los tributos, sin que exista ningún motivo que justifique que no se presentaran entonces.

Importa reproducir uno de los argumentos en que la Junta apoya su decisión, recogido en la sentencia de 8 de marzo de 2013 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas de Gran Canaria): « [...] si

bien la Jurisprudencia más reciente flexibiliza el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, no cabe al socaire de tal flexibilidad dejar abierto el procedimiento tributario, ni trasladar el mismo fuera de su sede competencial propia, esto es, la agencia tributaria, de manera que es rechazable la aportación en sede jurisdiccional de pruebas esenciales que no se aportaron ante el órgano especializado que debía analizar tales pruebas, por los trámites y con los plazos que establece la normativa aplicable al regular el procedimiento de la inspección de los tributos».

D) Procedimientos especiales de revisión — revocación de los actos administrativos (artículo 219 LGT)

La comunicación del acuerdo del Director General de Tributos por la que se acusa recibo del escrito presentado por la entidad recurrente, y se le informa de que no procede iniciar el procedimiento especial de revocación de determinadas autoliquidaciones tributarias, no se incluye entre los actos susceptibles de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Así lo afirma la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias en la resolución, de 25 de septiembre de 2013, de la reclamación nº 32/2013. A instancia del sujeto pasivo, debía

llevarse a cabo la revocación de ciertas autoliquidaciones relativas al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, en las que se había aplicado el tipo de gravamen del 15 por ciento a la importación de empanadillas de atún, cuando el tipo aplicable era el 5 por ciento.

La Junta Central resolvió: «1º) El escrito presentado por el interesado no debe equipararse a una solicitud de inicio de un procedimiento, solicitud que determinaría *per se* el inicio del mismo, pero tan sólo para aquellos procedimientos en cuya tramitación esté prevista la iniciación a instancia de parte. Por el contrario, para la revocación de los actos administrativos, y, por tanto, también de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, nos encontramos con un procedimiento que se inicia siempre de oficio, no admitiéndose la iniciación a instancia de parte; y 2º) Ante la solicitud de inicio de un procedimiento de revocación, la Administración sólo está obligada a acusar recibo. Si comunica al interesado que no procederá al inicio, tal comunicación lo será a los meros efectos informativos y no tendrá en ningún caso la condición de acto administrativo, ni siquiera de trámite, por lo que no será susceptible de recurso o reclamación.»

E) Oposición a la providencia de apremio – motivos tasados – notificación de la liquidación por comparecencia conforme a Derecho (artículos 112 y 167.3 LGT)

El apartado tercero del artículo 167 de la LGT fija los cinco únicos motivos de oposición a la providencia de apremio. En uno de ellos, la falta de notificación de la liquidación, se basa también la reclamación nº JTS 96/2012, 97/2012 y 17/2013 (acumuladas), de 22 de noviembre de 2013. Mas, a juicio de la Junta, «las liquidaciones [...] se intentaron notificar mediante agente tributario en el domicilio fiscal del obligado tributario —que coincidía, asimismo, con el lugar consignado por la entidad recurrente en la declaración censal de cese, respecto del Impuesto General Indirecto Canario (modelo 400) [...]— y al resultar infructuosa la triple tentativa de notificación en ese domicilio —los días 3, 4 y 10 de abril de 2012—, se notificaron por comparecencia —en fecha 21 de mayo de 2012—, mediante anuncio inserto en el Boletín Oficial de Canarias número 88/2012, de 5 de mayo, adecuándose plenamente a las normas establecidas en los artículos 110.2 y 112.1 de la Ley General Tributaria».

F) Interposición extemporánea de recurso de reposición – no interrupción del plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa (artículos 223 y 235 LGT)

La reclamación nº JTS 96/2012, 97/2012 y 17/2013 (acumuladas) de 22 de noviembre de 2013, de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife, destaca la importancia de los plazos de interposición de recursos en vía administrativa. En particular, señala que la interposición del recurso de reposición de forma extemporánea no interrumpe el plazo para reclamar ante los órganos económico-administrativos: «el artículo 222.1 de la Ley General Tributaria califica de “potestativo” al recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa, caracterización ésta determinante de que el plazo previsto para impugnar los actos relativos a la materia económico-administrativa tenga carácter común, de modo que la interposición extemporánea del recurso de reposición carece de virtualidad interruptiva del plazo para interponer la ulterior reclamación económico-administrativa».

Mientras la liquidación administrativa se había notificado por comparecencia el día 21 de mayo de

2012, el recurso de reposición se interpuso casi dos meses después, el día 16 de julio. Por tanto, «el acto administrativo impugnado devino firme y, en consecuencia, inatacable desde el punto de vista del Derecho». Además, añade la Junta, «según doctrina reiterada, el recurso de reposición interrumpe los plazos para el ejercicio de otros 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 —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».

G) Elementos constitutivos de la infracción tributaria

1. Sometimiento de la actuación administrativa a los principios de legalidad y tipicidad – proporcionalidad entre la sanción y el perjuicio económico causado a la Administración

La resolución de la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias

de 18 de diciembre de 2013, dictada en la reclamación nº JC 6/2013, confirma la imposición de una sanción correspondiente a la comisión de una infracción tributaria consistente en incluir cuotas repercutidas de IGIC en autoliquidaciones relativas a períodos posteriores al del devengo (artículo 191.6 LGT).

En apoyo de su pretensión, el sujeto pasivo alegaba, entre otros motivos, la falta de proporcionalidad entre la sanción impuesta por el Inspector-Jefe de Tributos y el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública. Sin embargo, la Junta Central hace suyos los argumentos esgrimidos en primera instancia por la Junta Territorial, para desestimar el recurso ordinario de alzada. Así, por un lado, advierte: « [...] acerca del juicio de valor formulado por la entidad recurrente en el sentido de que la sanción pueda resultar desproporcionada, 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 en materia fiscal adoptadas por quienes tienen potestad para ello.» Y, además, añade: « [...] 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».

Incluso, el órgano de primera instancia se remite a la doctrina del Tribunal Supremo en relación a los principios que rigen en el ámbito sancionador tributario, reflejada en la sentencia de 22 de septiembre de 2011: «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 Ley General Tributaria 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 Ley General Tributaria de 1963, margen alguno

para la apreciación del órgano competente para sancionar [...].»

2. Culpabilidad del sujeto - exclusión de responsabilidad basada en una interpretación razonable de la norma [artículo 179.2d) LGT]

Con frecuencia, las resoluciones de los distintos órganos de revisión en vía económico-administrativa se refieren a la culpabilidad como elemento subjetivo de la infracción tributaria, para poner de relieve que cualquier interpretación razonable de la norma no excluye la responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria. En este sentido, la reclamación nº JTS 96/2012, 97/2012 y 17/2013 (acumuladas), de 22 de noviembre de 2013, advierte que «por interpretación razonable de la norma se entiende —como ha consagrado una muy reiterada jurisprudencia— “aquella que esté respaldada por una fundamentación objetiva”, sin que a tal efecto sea suficiente cualquier tipo de alegación contraria a la postura sostenida por la Administración, pues en este caso —es decir, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación hermenéutica— bastaría con formular cualquier tipo de alegación contraria a la postura sostenida por la Administración tributaria para que

conductas objetivamente sancionables resultaran impunes».

Por su parte, la reclamación nº JTS 132/2012, de 18 de septiembre de 2013, confirma la comisión de la infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda resultante de la correcta autoliquidación del IGIC, debida al incumplimiento de uno de los requisitos para la aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, la imposibilidad del sujeto pasivo de deducirse la totalidad del IGIC soportado en las adquisiciones de bienes y servicios. En esta ocasión, la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife afirmó que «no se trata de acreditar que la adquisición en cuestión no se hallaba exenta del Impuesto sino que lo que se trata de dejar claro es que tal conclusión deriva de forma directa tanto de una interpretación del artículo 25 de la Ley 19/1994 que utilice los criterios hermenéuticos admitidos en Derecho como de una correcta calificación de la operación en cuestión, sin que quepa de ninguna manera sostener la conclusión contraria a partir de una interpretación que merezca el calificativo de razonable y por tanto exenta de responsabilidad, de acuerdo con el artículo 179 de la Ley General Tributaria».

Recientemente, tampoco han admitido la concurrencia de una interpretación razonable de la norma las resoluciones de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife dictadas en las reclamaciones 102 y 103/2012 (acumuladas), de 26 de diciembre de 2013, y 119 y 120/2012 (acumuladas), de 24 de enero de 2014. La primera de ellas explica que cuando la norma tributaria aplicable resulta precisa y clara, no presenta ninguna ambigüedad, y, en consecuencia, su interpretación no puede suscitar ninguna duda razonable, es muy difícil eliminar el elemento subjetivo de la culpabilidad.

A juicio del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (resolución de 30 de enero de 2014 de la reclamación 38/01470/2011 y acumulada 38/02013/2011), conforme a la norma tributaria, puede considerarse que no existe conducta sancionable si el cumplimiento del contribuyente ha sido diligente (= no imprudente). En este sentido, advierte que la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2010 pone de relieve la exigencia de motivación de las sanciones tributarias derivada tanto de lo dispuesto en los artículos 103.3, 210.4 y 211.3 de la LGT como de las garantías constitucionales, específicamente el principio de presunción de inocencia del artículo

24 de la Constitución. De modo que la existencia de una infracción y la correspondiente imposición de una sanción no puede basarse únicamente en la constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria (no se puede sancionar sólo en atención al resultado) y en la no concurrencia de circunstancias excluyentes de responsabilidad (ha de examinarse si el contribuyente actuó de un modo diligente). Por el contrario, afirma el TEAR de Canarias, «es necesario examinar si, de forma conjunta, el acuerdo sancionador ofrece una motivación en términos precisos y suficientes de la culpabilidad que se adapte a la infracción tributaria cometida y que legitime la decisión de castigar».

3. Infracción consistente en la inclusión en autoliquidaciones tributarias de cuotas correspondientes a períodos de liquidación anteriores — regularización administrativa con liquidación de intereses de demora y sanción (artículo 191.6 LGT)

Tanto la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife como la Junta Central de Canarias declaran, mediante sendas resoluciones de 22 de agosto (JTS 27/2013) y 18 de diciembre (JC 6/2013) de 2013, la

conformidad a Derecho de la imposición de la sanción establecida en el apartado sexto del artículo 191 de la LGT, a una entidad que había incluido cuotas tributarias de IGIC devengadas en un determinado período de liquidación en autoliquidaciones correspondientes a períodos posteriores. En particular, se habían reflejado las cuotas devengadas entre los meses de junio y octubre en las autoliquidaciones de noviembre y diciembre, junto a las devengadas en estos períodos de liquidación, sin identificar de forma precisa la procedencia de dichas cuotas. Y, justamente, la sanción que establece el apartado primero del artículo 191 para este tipo de infracción que considera leve consiste en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento, siendo la base de la sanción la cuantía no ingresada en plazo y "regularizada" por el sujeto, al efectuar el ingreso de la deuda resultante de las autoliquidaciones relativas a períodos de liquidación posteriores al del devengo de las operaciones.

Esta conducta, según la resolución dictada en primera instancia, no sólo revela una falta de cuidado y atención en la aplicación de las normas tributarias, sino que, al mismo tiempo, proporciona al sujeto el beneficio de no tener que satisfacer los recargos establecidos en el artículo

27 de la LGT para los supuestos de pago de cuotas tributarias una vez transcurridos los plazos reglamentarios de ingreso. Por ello, en contra de la opinión de la entidad reclamante, que alegaba la improcedencia de la sanción por falta de acreditación y motivación del elemento subjetivo del tipo infractor, la Junta entiende que «la negligencia, elemento subjetivo de la infracción, se concreta aquí en la inducción a la confusión, al ingresar con un solo documento las cuotas corrientes del período 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».

En su resolución de 18 de diciembre de 2013, la Junta Central insiste en los argumentos anteriores, y, además, respecto de la sanción aplicada, hace las siguientes precisiones: «Es preciso tener en cuenta que dicha sanción se refiere a ingresos tributarios efectuados fuera de los plazos legalmente establecidos, quedando fuera del tipo infractor aquellos supuestos en que, sin requerimiento previo de la Administración, el obligado tributario procede a la regularización de

conformidad con lo previsto en el artículo 27.4 de la LGT. En otras palabras, si los ingresos extemporáneos se hubiesen incluido en autoliquidaciones extemporáneas en las que se hubiese identificado expresamente que correspondían a un período de liquidación anterior, y que hubiesen contenido únicamente los datos relativos a dicho período, no se hubiese producido el tipo infractor del artículo 191.6 de la LGT, y hubiese sido aplicable el régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, previsto en el artículo 27 de la LGT.»

4. Infracción consistente en la presentación fuera de plazo de declaraciones informativas de operaciones en libros registro – base de cálculo de la sanción (artículo 198 LGT)

La resolución de 2 de septiembre de 2013 de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife, dictada en la reclamación nº JTS 45/2013, precisa cuál es la base de cálculo de la infracción consistente en presentar fuera de plazo las declaraciones informativas de operaciones en libros registro (modelo 340), tipificada en el artículo 198 de la LGT. En contra de la opinión de la entidad recurrente, que pretendía la aplicación del mismo

criterio empleado para la imposición de sanciones en relación con la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347), la resolución especifica que «la expresión “dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad” que recoge el artículo 198 debe entenderse referida a cada asiento de la declaración informativa que incluya una factura individualizada que documente una operación en concreto —dato— o cada asiento resumen global de varias facturas que documenten distintas operaciones —conjunto de datos—, por lo que la sanción de 20 euros prevista en el citado precepto debe aplicarse [...] a cada anotación realizada en la declaración informativa, es decir, a cada una de las anotaciones de los libros de registro que deben elaborar los sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario».

A diferencia de lo que ocurre en la declaración anual de operaciones económicas con terceros, en la que se agrupan todas las operaciones realizadas con un mismo cliente o proveedor, la declaración informativa de operaciones en libros registro no comporta una agrupación de todas las operaciones realizadas con una misma persona o entidad, sino que contiene una por una cada operación que implique la formalización de una

factura, ya sea expedida o recibida. De modo que, en caso de que fuesen 200 las anotaciones contenidas en los libros, la sanción aplicable sería de 4.000 euros.

II. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Cuotas deducibles – carga de la prueba del derecho a la deducción del IGIC soportado (artículo 28 Ley 20/1991)

La resolución de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife de 26 de diciembre de 2013 (reclamación nº JTS 102/2012 y 103/2012 acumuladas) insiste en que la deducción del IGIC soportado en las adquisiciones de bienes y servicios, por un lado, junto a la repercusión obligatoria del IGIC devengado en las entregas de bienes y servicios por los diferentes agentes económicos, por otro, son los instrumentos que permiten materializar jurídicamente la finalidad del impuesto, de gravar en cada fase el valor agregado en la misma y de incidir sobre el consumo. La neutralidad respecto de los agentes económicos se consigue en la medida en que éstos pueden deducir de las cuotas repercutidas en sus "outputs"

las cuotas soportadas en sus "inputs", y, en caso de que la suma del IGIC soportado supere la suma del IGIC devengado, el sujeto pasivo puede obtener la devolución. Así, el derecho a la deducción constituye «un derecho subjetivo de características peculiares conferido por el ordenamiento al sujeto pasivo y en virtud del cual, cumpliendo los requisitos previstos legalmente, puede minorar la cuota tributaria devengada con ocasión de los hechos imponibles por él protagonizados en el importe de las cuotas que haya soportado en sus importaciones y adquisiciones de bienes o servicios».

Conforme al artículo 105.1 de la LGT, y como afirma el Tribunal Supremo en la sentencia de 30 de septiembre de 1988, según precisa la Junta, este derecho a la deducción, al ser un derecho ejercitable por el propio sujeto pasivo, comporta la carga de probar la realidad de las cuotas de IGIC soportadas y su deducibilidad. Mas, no sólo cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor; además, según el Tribunal Económico-Administrativo Central, han de tenerse en cuenta los criterios de normalidad y facilidad probatoria, «de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y

para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos» (resolución nº 00/2527/2006 de 10 de septiembre de 2008).

En suma, y con base específicamente en el apartado cuarto del artículo 28 de la Ley 20/1991, que prohíbe la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, la Junta confirma la procedencia de la regularización llevada a cabo por la oficina gestora, «teniendo en cuenta que es la cercanía o proximidad a la prueba la que determina cuál es el sujeto obligado a presentarla en los procedimientos de aplicación de los tributos —ex artículo 105.1 de la LGT—, y que por parte de la entidad recurrente, en relación con la adquisición de las fincas urbanas controvertidas (vivienda y plazas de garaje), no se justificaron ni se aportaron elementos de prueba de la relación directa de los inmuebles adquiridos —cuyo Impuesto General Indirecto Canario soportado se había deducido— con su actividad».

2. Tipo cero - obras de equipamiento comunitario - la carga de la prueba del

cumplimiento de los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal compete al sujeto pasivo (artículo 27.1,1ºf) de la Ley 20/1991)

El párrafo primero del artículo 27.1 de la Ley 20/1991 establece la aplicación de un tipo cero en el IGIC a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios. Entre otras, según la letra f) del mismo párrafo, el tipo cero se aplica a las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción y rehabilitación de las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial, así como la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario.

En este sentido, la resolución de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife de 24 de enero de 2014 (reclamación nº JTS 119 y 120/2012 acumuladas) desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta, frente a la rectificación efectuada por la Inspección de Tributos de la aplicación del tipo impositivo del 0 por ciento en determinadas obras ejecutadas por la entidad. En primer lugar, la Junta subraya que el artículo

27.1,1ºf) establece una serie de requisitos para la aplicación del tipo cero del impuesto: 1) que el contrato de ejecución de obra sea formalizado directamente entre el promotor — Administración Pública— y el contratista; 2) que el objeto del contrato consista en la construcción o rehabilitación; y 3) que la obra resultante de la ejecución pueda calificarse como obra de equipamiento comunitario. Importa destacar, respecto del primero de los requisitos señalados, que la Junta coincide con el criterio sustentado por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, al afirmar: « [...] la aplicación del tipo impositivo cero del artículo 27.1,1ºf) de la Ley 20/1991 requiere, entre otros requisitos, que el promotor sea la Administración Pública, no una sociedad mercantil [...] con independencia del porcentaje de participación pública en su capital social. Precisamente por ello, la letra e) del mismo artículo 27.1,1º establece el supuesto de tributación al tipo impositivo cero de la entrega, no la ejecución, de obras de equipamiento comunitario, por parte del promotor, para regular el supuesto de que el promotor no sea una Administración Pública. Aplicando este tipo, la operación sería neutral para la Administración, habida cuenta de que la carga fiscal por la operación sería nula a través de la aplicación del tipo cero y de la posibilidad de

deducción del IGIC soportado por el promotor como consecuencia de la repercusión que le ha efectuado el contratista.» La aplicación del tipo cero exige «que la ejecución de obra —la recepción de obra en términos de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas o Ley de Ordenación de la Edificación, en sus respectivos ámbitos— se realice a favor de la Administración Pública, entendida como la Administración capacitada para ser titular de un bien público de carácter demanial [...]». Y, respecto del tercero de los requisitos, se afirma que carecen de la consideración de equipamiento comunitario a efectos del IGIC las construcciones consistentes en edificios deportivos o de recreo como piscinas o canchas deportivas cubiertas y, en general, las instalaciones deportivas o de recreo (que se incluyen en la categoría de edificaciones pero no son edificios).

La resolución dictada se basa en distintas sentencias tanto del Tribunal Superior de Justicia de Canarias como de la Audiencia Nacional, en las que se pone de manifiesto que la aplicación del tipo cero a las obras de equipamiento comunitario constituye un beneficio fiscal que debe ser objeto de una interpretación estricta y limitada. Y la entidad no había aportado ninguna prueba del cumplimiento de los requisitos

exigidos por la norma para la aplicación de este tipo impositivo.

Además, se especifica que es el contratista, en cuanto sujeto pasivo del IGIC, el que debe determinar si las obras por él realizadas tienen o no cabida en el supuesto del artículo 27.1,1ºf), y, en consecuencia, decidir si el tipo que debe repercutir sobre los destinatarios de las operaciones ha de ser el general o el excepcional del 0 por ciento. Incluso, en contra de la opinión de la entidad recurrente, se advierte que «la repercusión exacta se convierte en un derecho-deber del sujeto pasivo del que no puede sustraerse por el hecho de que sea una Administración Pública la destinataria de sus operaciones».

En suma, la indebida repercusión del IGIC junto a la deducción improcedente de cuotas soportadas han dado lugar a la comisión de una infracción tributaria tipificada en el artículo 194.1 de la LGT.

III. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL REGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS QUE AFECTAN AL IGIC Y AL ITPAJD (NORMA DE EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 25)

A) Incumplimiento del requisito relativo a la entrada en funcionamiento del bien adquirido – requisitos para la aplicación de la exención del ITPAJD

Como es sabido, la norma de exención en el Impuesto General Indirecto Canario que establece el artículo 25 de la Ley 19/1994 exige, para su aplicación, el cumplimiento de una serie de requisitos. En este sentido se pronuncia el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias en la resolución de 30 de enero de 2014 (reclamación 38/01470/2011 y acumulada 38/02013/2011), referida a la adquisición, en septiembre de 2006, de dos fincas, una rústica y otra en parte rústica y en parte urbana, sujeta al ITPAJD.

La decisión del Tribunal, que consideró que no se había cumplido el requisito relativo a la inmediata entrada en funcionamiento de los bienes, se apoya en la doctrina tanto de la Audiencia Nacional como del Tribunal Superior de Justicia de Canarias y del Tribunal Económico-Administrativo Central. Así, por un lado, se explica que la necesidad de inmediatez viene impuesta por el propio espíritu y finalidad de la norma del artículo 25. Y es más, el mandato del artículo 3 del Código Civil tiene una importancia fundamental en el

caso de las normas de exención tributaria, «argumentos éstos que dentro de la exégesis del artículo 25 de la Ley 19/1994 llevan a la conclusión de que esa norma exige la realización de una "inversión productiva", no pudiéndose interpretar el precepto como un privilegio legal a favor de determinados sujetos pasivos, únicamente supeditado al cumplimiento de ciertos requisitos meramente formales, es decir, no basta con el cumplimiento aparente de los requisitos normativos, sino que deviene imprescindible la efectividad material que demandan tanto el artículo 25 de la Ley 19/1994 como el artículo 40 de la Ley 20/1991, y ello porque si no se exigiera la inmediatez para la entrada en funcionamiento, se estaría dejando en manos del sujeto pasivo el diferimiento "sine die" del cumplimiento de los requisitos legales, lo cual atentaría contra los principios de seguridad jurídica y de justicia tributaria proclamados en nuestra Constitución».

Por otro lado, se puntualiza que no se estaba juzgando si la entidad adquirente realizaba o no una actividad económica, sino si los bienes habían entrado efectivamente en funcionamiento como bienes de inversión. De hecho, a juicio del Tribunal, en atención a las actuaciones realizadas por la entidad

respecto de las parcelas de su propiedad, se desprendía el ejercicio continuado de una actividad económica mediante una sucesión de actos tendentes a intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Y estas actuaciones llevadas a cabo con anterioridad a la ejecución de las obras debían considerarse como un comienzo de la actividad de promoción inmobiliaria. Sin embargo, «en el caso concreto que nos ocupa, los terrenos supuestamente adquiridos para incluirlos en un proyecto global de creación de "un hotel de lujo, centro de negocios y convenciones, una escuela de práctica de golf y una bodega y lagar tradicional para la promoción de vino de la zona", no han entrado nunca en explotación, desde la adquisición de las parcelas en el año 2006 siguen sin utilizarse efectivamente como bienes de inversión».

Ciertamente, cuando se trata de terrenos destinados a integrarse en un proyecto global complejo hace falta tiempo para que éste se vea materializado. De ahí que el artículo 25 de la Ley 19/1994, en estos supuestos de terrenos adquiridos para su edificación, establezca una excepción a la inmediata entrada en funcionamiento: son las tareas de edificación o de consecución de los permisos administrativos y proyectos técnicos previos necesarios para la

edificación los que han de acometerse de forma inmediata, sin que exista discontinuidad entre las diferentes actuaciones. Sin embargo, «en el presente caso, consta en el expediente la realización de actividades de promoción inmobiliaria en relación con las parcelas adquiridas y la decisión de incorporarlas a un proyecto de inversión pero lo cierto es que, respecto a estos inmuebles, sigue sin acreditarse su puesta en funcionamiento».

B) Adquirente con derecho a la deducción del 100 por cien del IGIC soportado – improcedencia de la aplicación del beneficio fiscal

Igual que la anterior, la resolución de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife de 18 de septiembre de 2013 (reclamación nº JTS 132/2012) también insiste en la necesidad de que concurren simultáneamente varios requisitos para la aplicación de la exención del artículo 25 en relación con la adquisición, documentada en escritura pública de 5 de diciembre de 2007, de una parcela de terreno de uso industrial, por un precio de 500.000 euros.

En cuanto al ámbito subjetivo de la exención, según especifica la

resolución, sólo pueden acogerse a la exención determinado tipo de entidades: a) aquellas entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias o que actúen en las islas mediante establecimiento permanente; y b) que, además, no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del Impuesto General Indirecto Canario. El apartado segundo del artículo 25 dispone que se entiende que la entidad adquirente no tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de realización de la entrega del bien de inversión sea inferior al 100 por cien. Por tanto, explica la Junta, «la posibilidad de acogerse a la citada norma de exención queda supeditada a que a la sociedad adquirente le resulte de aplicación la regla de prorrata, de conformidad con lo previsto en el artículo 35 y siguientes de la Ley 20/1991». Justamente, la desestimación de la reclamación interpuesta por la entidad se basa en que las declaraciones-resúmenes anuales, que habían sido presentadas no sólo en el año de la adquisición sino también en los ejercicios anteriores y posteriores, ponían de manifiesto que aquella estaba deduciéndose el total de las cuotas de IGIC soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios.

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 julio a diciembre de 2013).

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.

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 y provisional 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.

Habida cuenta que ya empezamos a encontrar algunas resoluciones que analizan reservas dotadas con cargo al beneficio de un

período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2007, considero conveniente analizar si hablamos de <<RIC nueva o RIC/desde 2007>> o de <<RIC antigua o RIC/hasta 2006>>. Sé que la denominación no es jurídicamente exquisita pero es la más corta y fácil para que, de un vistazo, nos entendamos.

En algunos casos se incluirán comentarios a título de opinión exclusivamente personal y provisional.

**TRIBUNAL ECONÓMICO
ADMINISTRATIVO REGIONAL DE
CANARIAS.**

RIC (antigua / hasta 2006). Materialización. Inmuebles destinados al arrendamiento. El alquiler ha de lograrse en el plazo de materialización, salvo que el retraso se deba a razones absolutamente ajenas a la voluntad del sujeto.

➤ Reclamación nº 38/00949/10. Primera instancia. TEAR de Canarias. Sala de SC de Tenerife. Fecha 27 de noviembre de 2013.

Esta resolución es muy interesante pues puede ayudarnos a ir logrando centrar en sus justos términos una polémica que va camino de convertirse en endémica. Me refiero a que si la RIC se materializa en inmuebles destinados al alquiler, éstos han de estar o no efectivamente arrendados al fin del plazo de materialización.

El caso que es objeto de esta resolución plantea varias cuestiones, pero nosotros nos vamos a centrar en el aspecto que nos parece (ahora) más interesante, el cual, como decimos, versa sobre la materialización en inmuebles destinados al alquiler.

En síntesis, podemos decir que la sociedad que realiza las inversiones destinadas a materializar la reserva se dedica al arrendamiento de inmuebles en el marco de una explotación económica. Esto es, en ningún momento se discute que la gestión de tal actividad suponga una verdadera ordenación de medios productivos en el ejercicio de una actividad empresarial.

Esta sociedad invierte en cuatro inmuebles (parece que viviendas y locales). La inversión se efectúa unos diez días antes del fin del plazo de materialización de la RIC que se pretende materializar (la reserva dotada con cargo al beneficio de ejercicio 2003 cuyo plazo vence el 31/12/2007). Los mencionados inmuebles se destinan al alquiler, pero los primeros contratos de arrendamiento no se firman hasta después del fin del plazo legal de materialización. En concreto, un contrato es de enero de 2008, otro de febrero de 2008, el tercero de mayo de 2008 y el último de julio de 2008.

La Inspección acepta la materialización en los inmuebles alquilados en enero y febrero, pero no los arrendados en mayo y julio.

Y el TEAR acepta la regularización efectuada por la Inspección. Señala el Tribunal que es ya doctrina reiterada en numerosas resoluciones que la constancia en el tenor literal

en la letra a) del artículo 27.4 de la Ley 19/1994 de la expresión “utilizados” se ha de entender referida al ámbito temporal fijado en este apartado. Ello se ve reforzado porque parece razonable entender que, salvo determinados casos de inversiones complejas, la utilización o entrada en funcionamiento debe producirse dentro del mismo plazo máximo que marca la ley para la inversión, si no se quiere vaciar de contenido la norma abriendo una vía para dilatar sine die la inversión real y productiva de la reserva, en contra de su finalidad. En definitiva -añade el Tribunal- la ley no exige la entrada en funcionamiento de la inversión de forma inmediata a la realización de la misma pero, salvo excepciones, el plazo máximo de incorporación al proceso productivo ha de ser con carácter general el mismo que el de adquisición, con independencia de cuando se haya producido ésta.

El Tribunal Regional continúa su exposición aludiendo a la consolidada doctrina favorable a no privar del beneficio fiscal a las inversiones complejas que requieren un desarrollo temporal dilatado, habiéndose iniciado éstas antes de vencer el plazo legal y que no se hayan visto interrumpidas por causas imputables al interesado. Ahora bien, el Tribunal deja claro la necesidad de que, dentro del plazo legal, se haya adquirido el bien de que se trate o bien, si se trata de un proyecto de inversión complejo, haya comenzado a desarrollarse, siempre que, en todos los casos, además se produzca la incorporación al proceso productivo, a la actividad empresarial, bien de manera inmediata a su adquisición, bien dentro de un proceso de actuaciones ininterrumpidas tendentes a tal fin, aunque tal incorporación se haya producido después del plazo legal.

Pues bien, el TEAR aplicando la idea enunciada al caso que nos ocupa expresa que le llama poderosamente la atención que se produzca la inversión mediante la adquisición de los respectivos inmuebles tan sólo a falta de diez días del fin del plazo para materializar concedido por la norma. Existen igualmente con fechas tardías (dos o tres días antes de la expiración del plazo) contratos de colaboración y gestión de arrendamiento con determinadas inmobiliarias. Por otra parte, del expediente se deduce que los inmuebles en cuestión no están contruidos por la propia entidad que ha de proceder a su arriendo, sino que se trata de elementos de activo simples, que en el momento de su adquisición ya están disponibles para ser utilizados, no pareciendo existir, fundamentalmente por la fecha de adquisición de los mismos, una intención seria de materializar la reserva dentro del plazo 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.

Comentario personal:

Como apunté esta resolución es muy interesante para centrar la controversia. En este orden, creo que podemos ir aceptando que la utilización equivale a la entrada en funcionamiento y que la misma ha de concurrir, como norma general, al fin del plazo de materialización. Es decir, que materializar no es sólo invertir sino también afectar y poner en funcionamiento en una actividad económica, siendo éstas cualidades que pueden concurrir de forma simultánea, pero también sucesiva, pero que, en cualquier caso, siempre han de

darse y verificarse al fin del plazo legal de materialización.

Podemos ir aceptando, también, que esta norma general admite excepciones en lo que se refiere al tercer estadio, la entrada en funcionamiento, que en el caso de las inversiones complejas (las que necesitan un continuum de inversiones para su culminación) puede producirse ulteriormente, siempre que la misma (la entrada en funcionamiento) se logre en el curso de un proceso ininterrumpido de actuaciones tendentes a tal fin, sin interrupciones anómalas imputables al sujeto pasivo, de forma que su duración no exceda del tiempo que por la naturaleza de la inversión corresponda.

Opino que, al menos con esta resolución, podemos ir consintiendo (aunque reconozco que este punto sigue siendo objeto de controversia, con base en otras resoluciones o sentencias) que los inmuebles destinados al arrendamiento (adquiridos ya construidos y listos para utilizarse para tal fin) son activos simples, susceptibles de entrar en funcionamiento de manera inmediata a su adquisición, así como que la entrada en funcionamiento de los mismos no coincide con el mero ofrecimiento en el mercado sino que requiere el alquiler positivo. El ofrecimiento en el mercado inmobiliario supone el estado de hallarse en condiciones de funcionamiento, pero la ley exige un plus, un estadio ulterior, que es el encontrarse en funcionamiento efectivo, lo cual, coincide con el alquiler de facto. Por tanto, en los activos simples, no cabe admitir una demora derivada del proceso inversor. Lo único que podemos plantearnos para excusar un retraso en el alquiler sobre el plazo legal es pensar si pueden admitirse

otras causas ajenas a la voluntad del beneficiario que le han impedido cumplir (en plazo) el compromiso que asumió.

(Quizás no es ocioso añadir que de la normativa contable –resolución del ICAC sobre el inmovilizado material– se desprende claramente que una cosa es encontrarse <<en condiciones de funcionamiento>> que es cuando se está en condiciones de participar en el proceso productivo o de generar ingresos, y otra distinta, hallarse <<en funcionamiento efectivo>>, que supone que ya se participa positivamente en tal proceso, contribuyendo a la generación de ingresos, lo que, trasladado al campo de los inmuebles destinados al arrendamiento, equivale a su alquiler de facto.

En este orden, algunos contribuyentes aducen que no se les puede exigir que se logre el alquiler dentro de un plazo concreto, puesto que ésta es una circunstancia que depende de la voluntad de un tercero y de las vicisitudes del mercado, amén de que, además, las normas deben ser interpretadas según la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, de modo que en un contexto como el actual, de crisis económica, no cabe entender que el artículo 27 quiera que el alquiler se logre dentro del plazo que fija para la materialización.

En este último punto es donde la resolución que ahora nos ocupa arroja algo de luz. **Viene a sentar esta resolución que la norma general es que los inmuebles han de estar arrendados en plazo y que, de no ser esto así, debe acreditarse que ha existido una causa totalmente ajena a la voluntad del sujeto pasivo que lo ha impedido. Es decir, que el beneficiario**

del incentivo ha hecho todo lo que estaba en su mano para alquilar, pero no cuando fuera, sino dentro del plazo legal, y que pese a ello no lo ha conseguido.

En fin, parece que la doctrina económica administrativa está centrando la polémica en que se justifique (o no) que el beneficiario del incentivo fiscal no alquiló dentro de plazo, pese a haber querido hacerlo, desplegando una conducta activa y diligente en tal sentido, conducta que, desde luego, ha de persistir después de expirado dicho plazo. Considero que esta postura es más razonable que admitir retrasos de varios días o de un mes o de seis u ocho meses. ¿Y por qué no de un año o de dos? Un alquiler muy tardío puede ser un elemento de juicio que apunta a que la demora no es excusable. Un alquiler fuera de plazo pero por poco es un indicio a favor de que se quiso respetar el plazo. Pero sólo eso. No parece muy motivado fijar plazos de demora admisibles no sabe muy bien con que criterios, que podrían rayar lo arbitrario. Lo que habría que valorar es si un retraso, aun de un día, está justificado por una causa objetiva no imputable al sujeto pasivo.

RIC (antigua / hasta 2006). Materialización. Afectación no debe confundirse con intensidad en la utilización (almacén y plazas de garaje).

➤ Reclamación nº 38/00948/10. Única instancia. TEAR de Canarias. Sala de SC de Tenerife. Fecha 27 de noviembre de 2013.

La presente resolución incide sobre una cuestión de hecho, de prueba, en definitiva. Pero me he decidido a reseñarla porque opino que, en última instancia, plantea cuestiones de interés jurídico.

Una entidad materializa la RIC dotada con cargo al beneficio obtenido en 2003 mediante la adquisición en 2005 de un local en el centro de la ciudad y de dos plazas de garaje. La actividad de la empresa es el transporte de mercancías por carretera y actividades auxiliares y complementarias. (Parece que se dedica a la entrega de mercancías a domicilio). Se supone que la entidad destina el local a archivo y a almacén de pequeños envíos pendientes de entrega debido a la bajada de la actividad, estando la principal base de operaciones en una nave industrial distinta, sita en un polígono alejado. En cuanto a las plazas de garaje, una es para el uso de un coche de alta gama para una socia de la empresa, a la que no se le cobra el alquiler a cambio de que lleve la contabilidad, y la otra es para una furgoneta de un empleado de la empresa.

La Inspección no acepta la inversión en el almacén, toda vez que constata que no hay consumos de luz ni de agua y, en la fecha en que se desarrollan las actuaciones, carece de instalaciones u otra infraestructura para su utilización como depósito, por lo que no lo considera afecto a la actividad económica. Tampoco admite la inversión en las plazas de garaje ya que no se demuestra la afectación real a la actividad.

La entidad interesada, por el contrario, entiende que la adquisición del almacén en el centro de la ciudad y las plazas de garaje son claves para el correcto funcionamiento de la empresa. Uno de sus mayores clientes es una importante tienda de ropa en el centro y ha de tener a su disposición los pedidos de forma rápida, para lo que no sirve adecuadamente la

nave de las afueras. Las plazas de garaje son igualmente necesarias ya que el almacén se encuentra en una zona de difícil aparcamiento. La entidad reconoce que en ocasiones el almacén está semivacío pues depende de los pedidos de los almacenes de ropa y además, por la crisis, la actividad es a veces muy escasa.

El Tribunal da la razón al reclamante y llega a una conclusión distinta a la que defiende la Inspección ya que entiende que una cosa es la falta de afectación y otra distinta el grado de utilización mayor o menor en cuanto a su intensidad, lo que puede venir determinado por oscilaciones de la actividad en el sector concreto, cuestión ésta que constituye una circunstancia externa a la voluntad del contribuyente, como ocurre por ejemplo en épocas de crisis económica.

Comentario personal:

Se observa que lo que se analiza es la correcta materialización de una RIC. Sabemos que, al fin del plazo de materialización, se deben satisfacer los tres aspectos que la misma comporta: la inversión, la necesidad y, como norma general, la utilización o entrada en funcionamiento. En el caso que nos ocupa, la inversión dentro de plazo no se discute. Es la afectación lo que niega la Inspección.

Pues bien, en el presente caso, el Tribunal considera que el inmueble (el almacén) se halla afecto a la actividad de reparto de mercancías. Ahora bien, creo que a nadie se le escapa que la materialización de la RIC en el concepto genérico de <<almacenes>> puede encerrar el peligro de otorgar carta blanca a inversiones que, en realidad, no sirvan a la

finalidad del incentivo, sino, en realidad, a un propósito especulativo o, por qué no, a la simple finalidad de materializar en lo que fuere pues el plazo se acababa. Opino que es una cuestión de prueba, cuya carga pesa sobre el beneficiario. Deberá acreditarse que el inmueble de verdad se usa como almacén pero parece lógico que además se justifique, o cuando menos se explique de manera razonable, como ese almacén es “necesario” para el desarrollo de la actividad, es decir, como contribuye tendencialmente a la obtención de ingresos, so pena de, en caso contrario, dar patente de corso a inversiones patentemente improductivas por el mero hecho de guardar en depósito unos pocos objetos o bienes triviales. Indicios de inversiones torcidas pueden ser la adquisición a partes vinculadas y más aún si el precio no llega a pagarse o su destino a la venta o al arrendamiento inmediatamente después del finalizado el plazo de mantenimiento.

RIC (antigua / hasta 2006). Materialización. Regularización al fin del plazo.

➤ Reclamación nº 35/03193/2011. Única instancia. TEAR de Canarias. Sala de Las Palmas. Fecha 31 de julio de 2013.

Una sociedad dota RIC con cargo al beneficio obtenido en 2004. El fin del plazo de materialización finaliza el 31/12/2008. Pero la Inspección constata que la entidad está inactiva de hecho desde 2007, aunque conserva su personalidad jurídica, de modo que no se ha extinguido pese a no realizar actividad. La sociedad no justifica haber realizado materialización alguna

de la RIC/2004 y respecto al período impositivo iniciado en 2008 no presenta autoliquidación.

La Inspección regulariza la RIC no materializada en 2008 pero la entidad incumplidora se opone a la regularización manifestando que ésta debería haberse llevado a cabo en 2007, el ejercicio de cese, el cual estaba prescrito al inicio de las actuaciones inspectoras.

El TEAR despacha de forma rápida y tajante el asunto, declarando que no plantea duda alguna la forma de proceder de la Inspección, regularizando el incumplimiento en el ejercicio en que vence el plazo de materialización.

Comentario personal:

Opino que en los casos en que subsiste la personalidad, ya sea de personas físicas o jurídicas, por mucho que antes se compruebe que se ha cesado en la práctica en la actividad, procede la regularización en el período impositivo correspondiente al fin del plazo de materialización, pues sólo en esta fecha puede verificarse si tal requisito se ha cumplido, y esto, incluso, aunque se haya presentado antes declaración censal de baja, dado que, habida cuenta que se conserva la personalidad, nada impediría que se iniciara una nueva actividad o se retomara la antigua. Cuestión distinta es la que se plantea en caso de desaparición de la personalidad (fallecimiento de las personas naturales o cancelación registral

de las societarias), en este caso, y en ausencia de potenciales fórmulas de subrogación, parece que la regularización procedería (¿sólo o también?) en el ejercicio de desaparición de la persona del mundo del Derecho (y hasta del mundo físico) aunque aquello acontezca cuando todavía resta plazo para materializar. Otra cosa, también, es la que, en opinión de quien suscribe, sucede respecto al requisito de mantenimiento. Subsistiendo la personalidad, se podrá regularizar en el primer ejercicio no prescrito incurso en el período de mantenimiento en que no se ejerza la actividad, por cuanto en todos y cada uno de los ejercicios incursos en dicho período se incumple con igual intensidad las obligaciones asociadas a la reserva. El sujeto pasivo disfrutó de un ahorro tributario y a cambio se comprometió a que, en el futuro, en su patrimonio y al servicio de una actividad generadora de riqueza, hubiera unas inversiones productivas correlativas a la dotación efectuada. Este compromiso de mantenimiento se podrá verificar en cada uno de los ejercicios en que debe ser cumplido, aunque antes se constate que se cesó en la actividad.

RIC (nueva / desde 2007). La presentación autoliquidación extemporánea, con depósito de cuentas o firma legitimada de fecha anterior, aunque fuera del plazo mercantil, no supone la pérdida del beneficio fiscal.

➤ Reclamación nº 35/03184/2011. Primera instancia. TEAR de Canarias. Sala de Las Palmas. Fecha 29 de noviembre de 2013.

La entidad obligada tributaria efectuó dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias con cargo a

los resultados de los ejercicios 2007 y 2008, practicando las correspondientes reducciones de las bases imponibles del IS de estos dos ejercicios.

Las autoliquidaciones fueron presentadas fuera del plazo reglamentario. Las fechas de presentación fueron las siguientes: el 20/10/2008 (IS/2007, es decir, con unos tres meses de retraso) y el 12/08/2009 (IS/2008, esto es, con menos de un mes de demora).

Por lo que se refiere a la adopción del acuerdo de distribución del resultado social, por parte de la Junta de Socios de la entidad, la legitimación notarial de las firmas en el certificado de los administradores se efectúa, en lo que se refiere al ejercicio 2007, el 11/08/2008 (legitimación notarial) y el 13/08/2008 (depósito de cuentas), y respecto al ejercicio 2008, el 30/07/2009 (legitimación notarial) y el 03/08/2009 (depósito).

[Es decir, se constata que la legitimación notarial del certificado de los administradores es previa a las autoliquidaciones extemporáneas. Se constata también que el depósito de cuentas se efectúa fuera del plazo mercantil].

La Inspección regulariza el incentivo fiscal, señalando que no se ha acreditado que los acuerdos de distribución de resultados se adoptaran dentro del plazo de seis meses posteriores a la conclusión del ejercicio social correspondiente, tal y como establece el artículo 45 de la Ley 2/1995 de Sociedades de Responsabilidad Limitada. Igualmente señala la Inspección que el cumplimiento de las obligaciones de legitimación notarial y depósito de cuentas anuales en el Registro Mercantil se produjeron fuera de los plazos establecidos en la normativa mercantil. La Inspección fundamenta su regularización en que no se prueba que la dotación de la reserva se hubiera efectuado en plazo.

Se opone a la regularización la entidad reclamante, aduciendo que la redacción dada por el Real Decreto Ley 12/2006 al artículo 27 de la Ley 19/1994 establece que el incumplimiento de obligaciones formales no da lugar a la exclusión del beneficio fiscal.

El TEAR resuelve la controversia a favor del reclamante pero por razones distintas a las invocadas por el mismo.

Comienza el Tribunal diciendo que la cuestión que se plantea es dilucidar las consecuencias del

incumplimiento de los plazos mercantiles respecto a la dotación de la RIC y, más concretamente, si el acuerdo formal de la Junta General donde se toma la decisión de realizar la dotación se ha adoptar en dichos plazos.

A continuación el Tribunal Regional anticipa que la pretensión del reclamante considerando que, a la luz de la nueva redacción del artículo 27, ningún incumplimiento formal podría dar lugar a la pérdida del beneficio fiscal, en modo alguno puede tener acogida, pues si bien es cierto que el incumplimiento de determinados requisitos formales (los contenidos en los apartados 3, 10 y 13) que antes determinarían la regularización de las dotaciones ahora tan sólo serían merecedoras de una sanción, también lo es que en nada se ha modificado este artículo respecto del apartado 2 relativo a las dotaciones a las reservas, apartado 2 que ha sido objeto de abundante doctrina administrativa y jurisprudencial por lo que, en consecuencia, el Tribunal entiende que dicha doctrina se ha de considerar vigente no ya sólo en el marco de la anterior regulación sino también en el de la nueva.

En cuanto a cuál es aquella doctrina, el Tribunal aclara que ha venido manteniendo, entre otras, en

las resoluciones de 29 de febrero de 2008 (reclamaciones nº 35/034332/2006 y 35/03483/2006), el criterio de que, para el caso de declaraciones extemporáneas, el hecho de que el acuerdo en que se dota la RIC se adopte fuera del plazo fijado en la legislación mercantil tampoco debería ser causa de pérdida del incentivo fiscal siempre que dicho acuerdo fuera adoptado antes de la presentación de la declaración.

Agrega asimismo el TEAR que, aunque la redacción actual del artículo 27 no contenga una previsión similar a la anterior (en orden a que la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que se aplique el incentivo), nada impide, a su juicio, que se pueda seguir aplicando el mismo criterio. De modo que, en el caso de autoliquidaciones extemporáneas, habrá que estar a una valoración de los medios de prueba admitidos en Derecho, que rigen en el proceso civil, y que también encuentran su razón de ser en el ámbito jurídico tributario como instrumento de defensa del contribuyente ante actos dictados por la Administración tributaria.

Así pues, considerando que, en el supuesto enjuiciado, en los dos

ejercicios regularizados por la Inspección, tanto el depósito de las cuentas anuales como la legitimación notarial de firmas de los acuerdos de distribución de resultados son anteriores a las fechas de presentación de las autoliquidaciones extemporáneas, en coherencia con la línea que -según manifiesta- viene manteniendo el TEAR, anula el acto administrativo impugnado.

Comentario personal:

Esta resolución es relevante puesto que confirma que, en la redacción del artículo 27 aplicable a reservas dotadas a partir de beneficios de períodos impositivos iniciados desde el 01/01/2007, la dotación contable (y en plazo) de la reserva, (o mejor dicho, el acuerdo de la Junta de Socios sobre la distribución de resultados con dotación de la reserva del que dicha dotación no es más que reflejo contable), representa un requisito sustancial cuyo incumplimiento conlleva la pérdida del incentivo fiscal y no una mera irregularidad formal que no excluye el incentivo y sólo es merecedora de sanción. Es decir, que la dotación contable se incardina en el apartado 2 del artículo 27 y no en los apartados 3, 10 y 13.

Ahora bien, una cosa es que el acuerdo de dotación en plazo sea un requisito esencial y otra distinta cuál es ese plazo y cómo se prueba el cumplimiento de dicho requisito.

Comenzando por los medios de prueba, la resolución que ahora nos ocupa nos confirma también que, pese a la

desaparición en la nueva redacción, se seguirá manteniendo en la nueva RIC aquella previsión que antes contenía el artículo 27 en orden a que a que la dotación de la reserva se podrá presumir efectuada en tiempo y forma cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que se aplique el incentivo. Se trata, pues, de una presunción (*iuris tantum*, que admite prueba en contrario), que se mantiene para la nueva RIC, y que descansa en la idea de que los libros de contabilidad son documentos privados cuyos datos se transcriben en la declaración tributaria, por lo que si ésta ha sido presentada en plazo, su carácter temporáneo permite entender que, a su vez, ha existido una previa dotación realizada en el momento y en la forma oportunos.

Ahora bien ¿qué sucede si la autoliquidación es extemporánea?

En este caso el TEAR, en el caso que ahora nos ocupa, viene a decir que habrá de estar a una valoración de la prueba en aplicación de los artículos 105 y 106 de la LGT.

Ello no obstante, opino que la proclamación anterior no basta. Restaría aún por dilucidar un aspecto subsiguiente, de carácter fundamental. Me refiero a si prevalece el principio inquisitivo o el dispositivo o, dicho de otro modo, si la Inspección se ve compelida a indagar y buscar la verdad material o si, por el contrario, cada parte debe hacer valer, con los medios de prueba admitidos en Derecho, sus pretensiones, rigiendo las reglas generales de eficacia frente a terceros de los documentos públicos y privados y de los actos sujetos a inscripción mercantil.

Como digo, la resolución que ahora nos ocupa no parece pronunciarse, en puridad, sobre este aspecto. Pero, a groso modo, puedo apuntar que ha recaído alguna sentencia judicial que, de forma un tanto llamativa en mi opinión, ha entendido probado que el acuerdo de dotación se adoptó en plazo con apoyo en el carácter “escasamente extemporáneo” de la autoliquidación presentada. En el fondo, esta línea jurisprudencial vendría a atender a la prevalencia del principio inquisitivo sobre el dispositivo, de manera que, pese a que la fecha no pudiera acreditarse por algún medio con valor probatorio frente a terceros (legitimación notarial de la firma de los administradores en el certificado relativo al acuerdo de la Junta sobre la aplicación del resultado o depósito de las cuentas en el Registro Mercantil) el carácter escasamente extemporáneo, por unos pocos días, de la autoliquidación en la que se aplica el incentivo fiscal, permitiría al órgano judicial, en una valoración conjunta de las circunstancias, tener por probado (en definitiva, creerse) que el acuerdo social se adoptó oportunamente. Pero ¿dónde se pone el límite de la escasa extemporaneidad? ¿Unos días, unos meses, unos años? Honestamente opino que esta postura provoca una gran inseguridad jurídica ya que la consolidación del incentivo dependería, en exclusiva, de la credulidad, o mejor de dicho, de la discrecionalidad del órgano revisor, al margen de todo parámetro objetivo. Con mejor criterio, en mi humilde juicio, hay otros pronunciamientos judiciales que siguen la misma línea, de apreciación conjunta de la prueba y prevalencia de la verdad material, pero apoyándose en valoraciones menos subjetivas. Así, estos otros pronunciamientos entienden que,

aunque la autoliquidación sea extemporánea, si el sujeto pasivo puede demostrar a la Inspección (que normalmente llega años después) que al fin materializó la reserva, tal dato constituye un elemento de juicio que les permite entender probado que el acuerdo social de verdad se adoptó en su día.

En cambio, y en contra del criterio referido ut supra, hay quien entiende (y entre ellos está quien suscribe) que en este campo no nos podemos quedar en una valoración conjunta de la prueba. Cuando está en juego un beneficio fiscal, el Tribunal Supremo ha sentado reiteradamente que la prueba del derecho a acogerse a aquél pesa sobre quien quiere convertirse en su beneficiario. Vamos, que prevalece el principio dispositivo sobre el inquisitivo, de forma que cada parte debe hacer valer frente a la otra, con un medio de prueba que le sea oponible, los hechos en los que funda su derecho. Y si esto es así en términos generales para todos los incentivos fiscales, más aún debe serlo en el caso de la RIC la cual, como es de sobra conocido, responde a un quid pro quo. Los ciudadanos representados por la Hacienda Pública renuncian a recursos que podrían haber ido a sufragar servicios públicos y a cambio el beneficiario del ahorro tributario asume el compromiso de desplegar en el futuro una actividad que va a redundar en interés del progreso social y económico de la sociedad canaria, realizando inversiones productivas que se van a utilizar en una explotación económica. En este contexto, parece que no puede hacerse de peor condición a la Administración tributaria (a la sociedad canaria, en realidad) que a cualquier particular. Si se tratara de un pleito entre dos particulares, parece que para que uno pudiera oponer frente al otro

la fecha de un hecho o de un documento se aplicarían en el juicio las normas generales del Código Civil o de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Es decir, si es un documento privado se estaría al artículo 1227 Código Civil cuando sienta que no harán prueba de su fecha sino desde su incorporación a un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o desde que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio y, en cuanto a su contenido, se aplicaría el artículo 326 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil, del cual se desprende que el contenido de los documentos privados no hace prueba frente a terceros sino sólo entre los otorgantes; en el caso de los documentos públicos si harán prueba de la fecha; y en el caso de actos sujetos a inscripción se aplicarían reglas como la del artículo 9 del Reglamento del Registro Mercantil cuando establece que los mismos sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el Boletín Oficial. Pues bien, en el supuesto de que un beneficiario de la RIC quiera hacer valer ante la Administración (ante el resto de ciudadanos, en realidad) que de verdad cumplió un requisito esencial exigido para acogerse al incentivo, (esto es, que asumió en plazo y en firme el compromiso pro futuro mediante la adopción del oportuno acuerdo social de la dotación de la reserva) parece legítimo que aquélla (la Administración) pueda exigir que la fecha de tal acuerdo (de la asunción del compromiso) se le acredite de una forma fehaciente, oponible frente a ella. El art. 31 del Código de Comercio dispone que el valor probatorio de la contabilidad se apreciará conforme a las reglas generales del Derecho. De los art 317 a 324 de la LEC se desprende que los libros de contabilidad son documentos privados. Por

consiguiente, si se exhibe un asiento en el libro diario o un certificado relativo al acuerdo adoptado por la Junta de Socios, la fecha sólo valdrá (será oponible) para probar la fecha de dotación de la reserva desde la que figure en la legitimación notarial de la firma de los administradores o desde la del depósito de cuentas en el Registro Mercantil o desde la fecha de legalización de libros a posteriori o, por la aplicación de la presunción admitida de forma pacífica, por la presentación de la autoliquidación en plazo reglamentario aplicando el incentivo fiscal. (Como se comprende, los medios oponibles frente a terceros sólo tendrían relevancia práctica en el caso de autoliquidaciones extemporáneas).

Falta todavía por abordar un punto esencial. Hemos visto cómo se puede probar la dotación (del acuerdo social) en plazo, y las distintas posturas al respecto. Nos hemos cansado de hablar de esta dotación y de que debe efectuarse dentro plazo. Pero, en realidad, ¿cuál es ese plazo? Esta última cuestión tampoco está exenta de polémica. Más bien todo lo contrario.

Por ahora se han planteado dos posturas, irreconciliables, como suele suceder.

Están los que entienden que lo que cabe exigir es que se acredite que el acuerdo es anterior a la presentación de la autoliquidación, por cuanto ha de seguirse un iter lógico y natural. Primero se ha de adoptar el acuerdo y luego se podrá aplicar la reducción o la deducción en la declaración fiscal. En otro caso, la aplicación del incentivo en la autoliquidación estaría en una situación precaria, de pendencia, y falto de un

sustrato económico persistente en el tiempo. Esta dotación previa a la autoliquidación, según esta postura, es lo que hay que exigir pero, además, es lo único que cabe exigir. En esta posición se alinea la resolución del TEAR que ahora reseñamos que, a su vez, se remite a otras resoluciones anteriores de la misma Sala, en particular a las de 29 de febrero de 2008, recaídas en reclamaciones nº 35/034332/2006 y 35/03483/2006.

Por otro lado, están los que entienden que no basta con que se pruebe que la dotación (el acuerdo) no es de fecha posterior a la presentación de la autoliquidación en la que se aplica la reducción o deducción en concepto de RIC, sino que también es necesario que se acredite que la dotación se ha efectuado en plazo mercantil (es decir, que el acuerdo social se ha adoptado dentro de los primeros seis meses del ejercicio siguiente a aquél cuyo beneficio se distribuye). La Sala del TEAR en Las Palmas señala que éste no es su criterio consolidado pero olvida que sí es el que (parece) se ha mantenido por la Sala del mismo Tribunal en SC de Tenerife y aun por el TEAC y por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo. (Podemos citar, TEAR-TF 25/01/11 rec 38/2039/07 y 30/03/11 rec 38/00463/08; TEAC 29/06/06, rec 441/04; AN 02/06/08 rec 684/06 ; TS 09/03/12 rec 5630/08).

Particularmente, pienso que la postura que mantiene la Sala del TEAR en La Palmas se enfrenta con un serio inconveniente. Parece que podemos convenir que la dotación (el acuerdo) es un requisito sustantivo, que consiste en la asunción de un compromiso en firme pro futuro. Parece lógico colegir, a continuación, que la asunción de tal

compromiso esencial no puede ser arbitraria o sine die, so pena de dejar de ser un compromiso y convertirse en una decisión al albur que lo mismo puede tomarse en una fecha, que retroactivamente años después. Es razonable, pues, que la asunción del compromiso (el acuerdo o dotación) deba estar sometida a un plazo más allá del cual no sería ya admisible. Pues bien, la postura de la Sala del TEAR en Las Palmas equivale en la práctica a la eliminación de todo límite temporal ya que para acogerse tardíamente y en cualquier fecha a la RIC bastaría con primero depositar las cuentas o legitimar las firmas y luego presentar la autoliquidación extemporánea aplicando la RIC. Lo anterior supondría bendecir situaciones torcidas como la siguiente. Un sujeto pasivo que ha realizado determinadas inversiones a lo largo de varios años, piensa que estaría bien regularizar su situación pasada; deposita entonces unas cuentas donde consta una dotación de la RIC justo por el importe de las inversiones realizadas y luego presenta la autoliquidación extemporánea aplicando la RIC. El efecto puede ser similar (o más grave, obteniendo una devolución) en el caso de autoliquidaciones rectificativas.

Por esta razón me parece menos problemática la postura de los que exigen que se respete (y se pruebe que se respeta) el plazo mercantil. Un plazo tiene que haber y parece lógico que si la RIC es una dotación contable con cargo a los resultados de un ejercicio concreto, tal plazo sea el que marca la norma mercantil para la distribución del resultado.

RIC (antigua). Materialización. Inmuebles destinados al arrendamiento. Requisitos de local y

empleado. Presunción iuris tantum en ambos sentidos.

➤ Reclamación nº 35/06937/2011. Primera instancia. TEAR de Canarias. Sala de SC de Las Palmas. Fecha 31 de julio de 2013.

En el número anterior de la revista reseñábamos una resolución (la de Sala de SC de Tenerife recaía en la reclamación 38/00505/10, de fecha 28/06/2013) que entendía que la presunción que deriva del empleo de local exclusivo y persona empleada, y que sienta la LIRPF para entender que el arrendamiento de inmuebles merece la consideración de actividad económica, cede en ambos sentidos. Es decir, que pese a su concurrencia formal, la actividad no será económica si no hay una carga de trabajo o volumen de actividad que justifique su existencia, pero también (y aquí lo novedoso) en sentido inverso, de modo que (parece que sólo en el caso de sociedades mercantiles), aunque falte alguno de estos requisitos objetivos (local exclusivo o empleado a jornada completa), podrá sostenerse la sustancia económica de la actividad si conlleva el empleo de una cierta organización empresarial (no se sabe muy bien cuál) al servicio de la misma.

Nos preguntábamos entonces si esta resolución era el heraldo del cambio (y a continuación, cediendo a una debilidad habitual en esta sección, se añadieron una serie de comentarios a título personal al respecto). Pues bien, parece que lo que se anunciaba se va concretando porque la Sala de Las Palmas ya ha acogido, en la resolución que ahora nos ocupa, el mismo criterio. Vamos a

tener así que seguir dando otra vuelta de tuerca, como en la famosa novela de Henry James y con los mismos tintes inquietantes, a los tan traídos local y empleado.

En esta resolución el TEARC comienza reconociendo que, de acuerdo con la línea doctrinal mantenida en las últimas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (valga por todas, la resolución de 28 de mayo de 2009 RG 4673-08), venía sosteniendo la necesidad del obligado cumplimiento de los requisitos de local y empleado que exige la normativa del IRPF cuando se realizaran actividades de arrendamiento (y antes también compraventa) de inmuebles.

Sin embargo, tras las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2012, que se remite a la de 28 de octubre de 2010 (a las que se unen otros Tribunales como la Audiencia Nacional, 17 de mayo y 22 de noviembre de 2012 y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, 28 de febrero y 5 de abril de 2013, entre otras), entiende la Sala de Las Palmas del TEARC que el criterio que hasta ahora venía mantenido ha de ser atemperado en función de la nueva línea doctrinal que emana de dichas sentencias.

Planteada así la cuestión, entiende la Sala que el análisis de la controversia no debería centrarse tanto en la determinación de la existencia de local y empleado como requisitos que determinarían, per se, la existencia de una actividad económica de arrendamiento de inmuebles, como en acreditar la existencia real de dicha actividad, esto es, la

existencia de un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización de una actividad económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado.

Pues bien, al fin, en el caso concreto que analiza esta resolución que reseñamos, el Tribunal concluye que no se satisface la definición genérica de actividad económica, ya que la carga de trabajo es insuficiente (no se arrienda ningún inmueble), la conducta seguida para lograr o procurar el alquiler de los inmuebles se estima notoriamente insuficiente y tampoco se considera válido que las gestiones que, en su caso, implicara el arrendamiento se llevaran a cabo aprovechando los servicios logísticos y generales del que dispone el grupo de sociedades en el que se inserta la entidad que pretende materializar la RIC.

Comentario personal:

He de remitirme a los comentarios a título personal vertidos en el número anterior sobre el mismo tema. Ahora sólo me gustaría añadir, más bien apuntar, que parece que para calificar el arrendamiento de inmuebles como una explotación empresarial, cabe esperar que requiera la existencia de una organización empresarial, cuando menos, autónoma, es decir, de un conjunto organizado específicamente para tal actividad, lo que presupone una cierta diferenciación dentro de otras actividades a las que, en su caso, pueda dedicarse la empresa o, si es su única actividad, sin emplear medios personales o materiales que al mismo tiempo estén al servicio de otras sociedades con las que se mantenga

vinculación como pueden ser las que pertenezcan al mismo grupo mercantil.

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS.

DIC. Normativa aplicable. Arrendamiento a partes vinculadas.

➤ Reclamación nº 35/03367/2011. Única instancia. TEAR de Canarias. Sala Las Palmas. Fecha 27 de septiembre de 2013.

Parece mentira pero a estas alturas todavía existen controversias en torno a cuál es la normativa que rige la popular DIC (deducción por inversiones en activos fijos en Canarias). Parece que restan aún ciertos pasajes sombríos, por donde es difícil transitar, si se me permite la imagen. Acaso tales zozobras no son imputables a nadie, más que al legislador, porque saber dónde se regula la deducción por inversiones en Canarias no es algo que se pueda conseguirse sin cierto esfuerzo y requiere un paseo por normas que, a veces, se remontan a la (muy) vieja Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades.

No es ahora el momento de abordar la explicación detallada de este tema. Por eso nos vamos a limitar a decir que, en el caso que nos ocupa, la Inspección niega que quepa la deducción por la inversión consistente en la adquisición de un inmueble destinado al alquiler si se arrienda a una parte vinculada. Es decir, parece que el sujeto pasivo se dedica a la actividad de arrendamiento de inmuebles como explotación económica pero alquila el inmueble que pretende afectar a la DIC

a alguien con quien se encuentra vinculado.

El fundamento normativo de la regularización es el siguiente.

La Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades dedica su artículo 26 a regular una serie de deducciones (para incentivar la realización de determinadas actividades como I + D etc). Dentro de estas deducciones estaba la deducción por inversiones en activos fijos materiales.

La Ley 20/1991 de Modificación de los aspectos fiscales del REF de Canarias establece, en su artículo 94, unos porcentajes incrementados de deducción y de límites sobre la cuota íntegra ajustada positiva aplicables en Canarias.

La Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades deroga, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2006, la anterior Ley 61/1978. La nueva ley regula las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades en el Capítulo IV Título VI. La nueva regulación suprime la deducción por activos fijos. Ello no obstante, en su disposición adicional duodécima mantiene esta deducción pero sólo para los períodos impositivos que se inicien en 2006, detallando las normas por la que se regirá la DIC este año (2006).

Ahora bien, poco antes de la publicación de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, se dictó la Ley 19/1994 de Modificación del REF de Canarias, que contiene una disposición transitoria cuarta, la cual señalaba que <<en el supuesto de supresión del

Régimen General de Deducción por Inversiones regulado por la Ley 61/1978, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, su aplicación futura en las Islas Canarias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión>>. Cuando se dicta la Ley 19/1994 de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, estaba en trámite la próxima promulgación de la Ley 43/1995, con lo cual ya se sabía que ésta iba suprimir la deducción por activos fijos en el régimen general. Por eso en la Ley 19/1994 se incorpora esta disposición transitoria al objeto de mantener esta deducción en Canarias.

Al final, como se puede observar, sí hemos acabado refiriéndonos con cierto detalle a la normativa aplicable. Todo para explicar la razón de la regularización de la Inspección. La Inspección niega la aplicación de la DIC con base en el apartado 5 del artículo 26 de la Ley 61/1978 del IS (redacción dada por la Ley 41/1994 de 30 de diciembre) cuando señala que <<los sujetos pasivos que se dediquen a través de una explotación económica al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar de la deducción por inversiones por los activos fijos nuevos, siempre que cumplan los requisitos previstos en los apartados anteriores y no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero>>.

Ahora bien, resulta que, tal y como antes dijimos, conforme sienta la

disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, la DIC se registrará en Canarias por la normativa vigente en el momento de su derogación en el régimen común, que no es otra que la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, que mantenía la deducción transitoriamente en 2006, y en cuyo texto no se contiene previsión alguna que proscriba el arrendamiento a partes vinculadas. Precisamente, la ausencia de prohibición expresa en esta disposición es lo que invoca el reclamante para oponerse a la liquidación.

La solución que ofrece el TEAR en esta coyuntura es bastante ingeniosa pero, en última instancia, nos deja sin saber, a ciencia cierta, cuál es su opinión sobre la materia.

En efecto, el Tribunal anula la liquidación pero por falta de motivación. Según parece la Inspección en el expediente sí admitió la deducción por la inversión en otro inmueble que también se alquilaba a una parte vinculada, incongruencia que le reprocha el TEAR. Al igual que también le reprocha que, en los fundamentos jurídicos de la liquidación, reproduzca todas las normas reguladoras de la DIC antes citadas, pero con omisión

total de la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, sobre la que guarda silencio, pero cuyo contenido, según entiende el Tribunal, debió ser objeto de algún pronunciamiento por parte de la Inspección. Es debido a esta falta de análisis, explicación o pronunciamiento acerca de las divergencias entre el artículo 26 de la Ley 61/1978 y la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, amén de por la incongruencia de admitir unas inversiones sí y otras no a pesar de encontrarse en las mismas condiciones, que el Tribunal anula la liquidación por falta de adecuada motivación.

Comentario personal:

A modo de reflexión particular, sólo añadiría que la doctrina imperante es favorable a entender que la DIC se regula por la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995. Pero también es de reconocer que esta disposición es un artículo solo y aislado, con lo que puede plantearse la necesidad de integrar posibles lagunas o, cuando menos, la conveniencia de resolver algunas dudas interpretativas que pudieran surgir, para lo cual no parece descabellado acudir a la Ley 61/1978 y su normativa de desarrollo como criterio hermenéutico.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL SISTEMA TRIBUTARIO CANARIO (agosto 2013 – enero 2014)

DIEGO LÓPEZ TEJERA

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

LEY GENERAL TRIBUTARIA

BASE IMPONIBLE: VALORACIÓN DE BIENES. PRINCIPIOS DE UNICIDAD Y ESTANQUEIDAD: CONTRAPOSICIÓN ARTIFICIOSA Y YA SUPERADA, HAY QUE ESTAR A CADA CASO (AN, SENTENCIA 26.09.2013, RECURSO Nº. 387/2010; PONENTE: MARÍA DE LA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE).

CARGA DE LA PRUEBA. APORTACIÓN EN VÍA JURISDICCIONAL DE DOCUMENTACIÓN NO APORTADA EN VÍA ADMINISTRATIVA; CARÁCTER REVISOR DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA NO APORTACIÓN DE PRUEBAS SUFICIENTES EN VÍA ADMINISTRATIVA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.09.2013, RECURSO Nº. 363/2011; PONENTE: RAFAEL ALONSO DORRONSORO)

CARGA DE LA PRUEBA. APORTACIÓN EN VÍA JURISDICCIONAL DE DOCUMENTACIÓN NO APORTADA EN VÍA ADMINISTRATIVA; CARÁCTER REVISOR DE

LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA NO APORTACIÓN DE PRUEBAS SUFICIENTES EN VÍA ADMINISTRATIVA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 20.09.2013, RECURSO Nº. 479/2011; PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

CARGA DE LA PRUEBA: DOCTRINA GENERAL: OPERA CUANDO HAY FALTA DE PRUEBA DE HECHOS RELEVANTES (AN, SENTENCIA 26.09.2013, RECURSO Nº. 387/2010; PONENTE: MARÍA DE LA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE).

NOTIFICACIONES: INTENTOS VÁLIDOS LOS PRACTICADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA, SIENDO IRRELEVANTE EL HECHO DE HABER COMUNICADO EL CAMBIO DE DOMICILIO ANTE OTRA ADMINISTRACIÓN (AEAT) DISTINTA DE LA COMPETENTE (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 12.12.2013, RECURSO Nº. 329/2010, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL: NO SE ENTIENDE PRODUCIDO UN DAÑO POR LA ADMINISTRACIÓN CUANDO LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA HA SIDO CONFIRMADA JUDICIALMENTE; NO PROCEDE LA REVOCACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES DICTADAS AL NO CONCURRIR LAS EXCEPCIONES DE REVISABILIDAD QUE PERMITE EL ARTÍCULO 231.2 DE LA LGT. CUESTIÓN PREJUDICIAL: ES DE LA COMPETENCIA EXCLUSIVA DEL JUEZ O TRIBUNAL RESOLVER ACERCA DE SU PLANTEAMIENTO Y EVENTUAL CONTENIDO (AN, SENTENCIA 04.11.2013, RECURSO Nº. 133/2013; PONENTE: ÁNGEL RAMÓN AROZAMENA LASO).

RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS

RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS. GARANTÍA PROCEDIMENTAL: LA APROBACIÓN DE UNA LEY QUE SUPONGA UNA MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL EXIGE INFORME PREVIO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS QUE, AUNQUE NO ES VINCULANTE, SÍ ES PRECEPTIVO; SU OMISIÓN IMPLICA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA, SI BIEN, EN EL PRESENTE CASO, PARA CONCILIAR LA CITADA GARANTÍA PROCEDIMENTAL CON LOS INTERESES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS (QUE PODRÍAN EXPERIMENTAR UN PERJUICIO DERIVADO

DEL VACÍO NORMATIVO), LA NULIDAD DERIVADA DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA QUEDA DIFERIDA POR UN AÑO, PLAZO RAZONABLE PARA SUSTITUIR LAS NORMAS DECLARADAS NULAS POR OTRAS EN CUYA TRAMITACIÓN SE OBSERVE EL PROCEDIMIENTO CONSTITUCIONAL DEL INFORME PREVIO EMITIDO POR EL PODER LEGISLATIVO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS (TC, Sentencia nº 164/2013, de 26.09.2013, recurso nº. 2703/2011; ponente: Fernando Valdés Dal-Ré)

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

RIC: "VACACIONES FISCALES CANARIAS"; INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS REGULADOS EN LA DISPOSICIÓN ADICIONAL QUINTA DE LA LEY 19/1994. LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA CORRESPONDE AL TRIBUNAL DE INSTANCIA, PUES LA FINALIDAD DE LA CASACIÓN ES CORREGIR ERRORES EN LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO. INTERPRETACIÓN LÓGICA Y RESTRICTIVA DE LAS NORMAS QUE REGULAN BENEFICIOS TRIBUTARIOS PUES QUIEBRAN EL PRINCIPIO DE JUSTICIA DISTRIBUTIVA. APLICACIÓN SUBSIDIARIA DE LA RIC SI NO SE

ACEPTA EL DISFRUTE DE LAS "VACACIONES FISCALES": IMPROCEDENTE, PUES LA APLICACIÓN DE LA RIC EXIGE EL CUMPLIMIENTO DE TODOS Y CADA UNO DE LOS REQUISITOS; LO QUE SE RECONOCE NO ES UNA REDUCCIÓN AUTOMÁTICA DE LA BASE IMPONIBLE SINO EL DERECHO A LA REDUCCIÓN QUE DEBE SER INSTADO POR EL INTERESADO (TS, SENTENCIA 27.09.2013, RECURSO Nº. 2224/2011; PONENTE: JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ)

RIC: MATERIALIZACIÓN: ADQUISICIÓN DE UN SOLAR: IMPROCEDENTE AL NO ACREDITAR LA AFECTACIÓN DE LOS BIENES AL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL SIN QUE RESULTE SUFICIENTE LA MERA INTENCIÓN; ADQUISICIÓN DE 3 DÚPLEX DESTINADOS AL ARRENDAMIENTO: IMPROCEDENCIA, PORNO DEDICARSE LA INSPECCIONADA A DICHA ACTIVIDAD. INCUMPLIMIENTO DE LA MATERIALIZACIÓN: LAS CANTIDADES DOTADAS QUE REDUJERON LA BASE IMPONIBLE DEBEN INTEGRARSE EN LA BASE DEL AÑO DEL INCUMPLIMIENTO LO QUE IMPLICA UNA REDUCCIÓN DEL LÍMITE PARA LA DOTACIÓN AL HABER DISMINUIDO EL BENEFICIO CONTABLE DE DICHO EJERCICIO (AN, SENTENCIA 28.11.2013, RECURSO Nº. 391/2010; PONENTE: JESÚS NICOLÁS GARCÍA PAREDES)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA

INVERSIÓN; ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO: EXIGENCIA DE LOCAL Y EMPLEADO; INCUMPLIMIENTO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.09.2013, RECURSO Nº. 363/2011; PONENTE: RAFAEL ALONSO DORRONSORO)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO: EXIGENCIA DE LOCAL Y EMPLEADO; INCUMPLIMIENTO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 20.09.2013, RECURSO Nº. 479/2011; PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

TIPO IMPOSITIVO: APLICACIÓN DEL TIPO CERO POR CIENTO A LAS OBRAS DE EQUIPAMIENTO COMUNITARIO. NO APLICACIÓN ALAS INSTALACIONES DEPORTIVAS POR TENER LA CONSIDERACIÓN DE EDIFICACIONES PERO NO DE EDIFICIOS A EFECTOS DEL IGIC (AN, SENTENCIA 25.11.2013, RECURSO Nº. 247/2012, PONENTE: BEGOÑA FERNÁNDEZ DOZAGARAT)

TIPO IMPOSITIVO: APLICACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN GENERAL A LAS OPERACIONES DE ENTREGAS DE COMIDA RÁPIDA "PARA LLEVAR" YA QUE TIENEN LA NATURALEZA DE PRESTACIONES DE SERVICIOS DE "RESTAURANTE" SI SE

OFRECEN UNA SERIE DE INSTALACIONES O FACILIDADES ENTRE LAS QUE DESTACA UNOS ELEMENTOS DE MOBILIARIO QUE POSIBILITAN EL CONSUMO DE LOS PRODUCTOS EN EL ACTO (MESAS, SILLAS, BARRA...) ; PERO SERÁ APLICABLE EL TIPO DE GRAVAMEN REDUCIDO SI NO EXISTEN ESAS INSTALACIONES O EL ESTABLECIMIENTO SE DEDICA DE FORMA EXCLUSIVA A SERVIR COMIDAS PARA LLEVAR O REPARTIR A DOMICILIO. TAMBIÉN SERÁ APLICABLE EL TIPO DE GRAVAMEN GENERAL AUN CUANDO LA ACTIVIDAD NO SEA CALIFICABLE COMO RESTAURANTE SI LA VENTA DE ALIMENTOS O BEBIDAS SE HACE PARA SER CONSUMIDAS EN EL MISMO LUGAR DE LA VENTA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 10.12.2013, RECURSO Nº. 137/2012, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

(EN IDÉNTICOS TÉRMINOS PUEDE VERSE TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 05.12.2013, RECURSO Nº. 169/2012, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

CONCESIONES ADMINISTRATIVAS: CONCESIONES DE SERVICIO PÚBLICO; TIENE DICHA NATURALEZA A EFECTOS TRIBUTARIOS, Y DEBE TRIBUTAR EN CONCEPTO DE ITPAJD-TPO EL CONTRATO RELATIVO AL SERVICIO

PÚBLICO DE CONSERVACIÓN Y VIGILANCIA DE LOS PARQUES Y JARDINES DEL MUNICIPIO DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA; LA ENTIDAD CONTRATISTA "NO PRESTA UNOS SERVICIOS", SINO QUE "ASUME LA GESTIÓN DEL SERVICIO" (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 27.12.2013, RECURSO Nº. 135/2011; PONENTE: CÉSAR J. GARCÍA OTERO).

CONCESIONES ADMINISTRATIVAS: BASE IMPONIBLE; CORRECTA CUANTIFICACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA AL RESULTAR APLICABLES, SIN CARÁCTER EXCLUYENTE, LA REGLA O REGLAS PERTINENTES EN FUNCIÓN DE LA NATURALEZA DE LAS OBLIGACIONES DEL CONCESIONARIO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.01.2014, RECURSO Nº. 504/2011; PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

LEY GENERAL TRIBUTARIA

BASE IMPONIBLE: VALORACIÓN DE BIENES. PRINCIPIOS DE UNICIDAD Y ESTANQUEIDAD: CONTRAPOSICIÓN ARTIFICIOSA Y YA SUPERADA, HAY QUE ESTAR A CADA CASO (AN, SENTENCIA 26.09.2013, RECURSO Nº. 387/2010; PONENTE: MARÍA DE LA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE).

FJ 5º.- (...) Por lo que se refiere al antagonismo entre los principios de estanqueidad o unicidad tributaria, a

los efectos de valoraciones, se trata de un debate en cierto modo artificioso, tal como esta Sala ha señalado en diversas sentencias. En la de 17 de diciembre de 2009 (recurso nº 374/06) se afirma lo siguiente:

"A este respecto, lo que discute la parte demandante no es tanto la valoración efectuada en este caso concreto por la Administración, por razón de lo establecido en el artículo 16.3 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, esto es, para ajustar las operaciones vinculadas al precio o valor que habrían dado a los bienes objeto de disposición personas o entidades independientes entre sí, sino que se viene prácticamente a negar la potestad misma de efectuar la valoración cuando ya exista otra anterior, establecida por la misma u otra Administración, y a efectos de otro impuesto".

"Subyace, por tanto, la cuestión polémica del principio de estandaridad tributaria y su alcance, esto es, si la autonomía de cada tributo, en cuanto a su régimen jurídico, es de tal amplitud que impide que los actos de valoración, entre otros, llevados a cabo para determinar la deuda tributaria en uno de ellos, están naturalmente impedidos de traslación a otra figura impositiva o si, por el contrario, debe

prevalecer el principio de unidad o unicidad".

"A este respecto, la Sala considera que tanto uno como otro principio no rigen de modo absoluto en nuestro sistema tributario, entre otras razones poderosas porque, interpretados de forma maximalista, abocarían a situaciones verdaderamente imposibles, ya que uno y otro, bajo esa premisa extrema, serían antagónicos y, por ende, inconciliables entre sí".

"A propósito de esta cuestión, esto es, en lo que respecta a la vinculación a la valoración realizada por la Comunidad Autónoma de...a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, reiteradamente se ha pronunciado la Sala en los siguientes términos:

"Según sentencias del Tribunal Supremo (TS 3ª Sec 2ª S 16-04-1997) la Administración estaba autorizada a practicar la comprobación de valores correspondiente «En lo que se refiere a las tres primeras y a la última, hay que señalar que aquel viejo principio de unidad desaparece en nuestro sistema político-administrativo a partir de la Constitución de 1978, y el art. 1º de la Ley de Régimen Jurídico de 26 de julio de 1957 -que cita el

apelante- es reemplazado por el art. 2º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando dice que se entiende por Administraciones Públicas la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las entidades que integran la Administración Local, sin perjuicio de las Entidades de Derecho Público a que se refiere el apartado 2, lo que evidencia que en la actualidad existe una pluralidad de Administraciones Públicas, con personalidades distintas y separadas. Bajo aquel planteamiento de "unidad" y "coordinación", lo que en definitiva pretende suscitar el recurrente es la cuestión que se ha dado en llamar de "estanqueidad tributaria", es decir, permeabilizar ciertos elementos del tributo (por ejemplo, el valor de los bienes), de forma que se generalice su validez. Este tema, que no tiene ninguna implicación constitucional y que ha sido objeto de amplio debate en la doctrina científica, nacional y extranjera, podrá constituir o no constituir un "desideratum" del Derecho Tributario pero, salvo aislados intentos, no ha tenido general acogimiento en nuestro ordenamiento, como tampoco lo ha tenido en muchos sistemas tributarios extranjeros".

"En lo que concierne al principio de igualdad que invoca el apelante, baste decir que el art. 14 de la Constitución establece el derecho fundamental de igualdad de los españoles ante la Ley, y para nada "cierta uniformidad en el régimen de los distintos Impuestos e, indudablemente, en cuanto al sistema de sanciones", que constituye un planteamiento muy peculiar de la parte, sin el menor apoyo en la abundante interpretación de este derecho realizada por el Tribunal Constitucional y por esta Sala a través del procedimiento de la Ley 62/78".

"Esta misma doctrina se reitera en otra sentencia del Tribunal Supremo de 25-06-1998, en la que se declara:

«La contraposición entre el principio de estanqueidad y el de unidad de las valoraciones está hoy día superada por la doctrina y en especial por la Jurisprudencia.

El principio de estanqueidad surgió de una interpretación literal del artículo 9º, apartado 1, letra b) de la Ley General Tributaria que dispone: "1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán: (...) Por las Leyes propias de cada tributo", precepto del que dedujeron sus defensores y, al principio, el propio Tribunal Supremo,

que cada tributo tenía su propio hecho imponible, la propia valoración de éste y su propio procedimiento de determinación de la base imponible, de manera que negaban la interconexión de los tributos dentro del Sistema Tributario".

"Este principio de estanqueidad, llevado a su posición extrema, adolecía de graves defectos doctrinales, funcionales e incluso jurídicos, porque negaba la propia existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc...".

"...La propia existencia de un Sistema Tributario lleva, de igual modo, a la negación del principio de unidad, como algo absoluto, porque todo Sistema se basa en la diversidad de sus elementos, de modo que ignorar este hecho, es sencillamente una posición dialéctica que peca de una nociva e irreal simplicidad".

"La determinación del valor de los bienes y derechos que integran el hecho imponible de los impuestos sobre el patrimonio, o cuya transmisión opera en los impuestos indirectos sobre el tráfico patrimonial y en los impuestos sobre el volumen de venta, o que generan ganancias de capital gravadas en los Impuesto sobre la Renta, es extraordinariamente diversa, y así los valores pueden ser históricos o actuales, de acuerdo con los valores del mercado o fijados capitalizando rentas reales o medias, ciertas o presuntas, los procedimientos jurídicos pueden ser distintos, estimación directa-contable, indirecta, comprobación administrativa de valores, etc...".

"Todas estas diferencias deben ser tenidas en cuenta y debidamente ponderadas, a la hora de apreciar si es posible o no la unidad de valoraciones, pero a su vez constituye un axioma que si el concepto técnico fiscal del valor es igual o muy próximo, y el método de valoración admisible es el mismo, como por ejemplo, el dictamen pericial aplicado a efectos de un tributo, no tiene sentido el mantener un valor distinto en el otro tributo".

"Por último, no hay inconveniente serio para admitir que

la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma en un Impuesto del Estado, cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender a efectos de un Impuesto estatal, gestionado por éste, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias".

"La conclusión es que cada caso debe analizarse teniendo presente las similitudes y las diferencias que existen entre los tributos en liza, que es lo que hace esta Sala a continuación»".

"En aplicación de esa jurisprudencia, que en realidad aconseja estar a las peculiaridades de cada caso, la Sala entiende que la valoración realizada por la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias que la actora invoca al caso no puede erigirse en obstáculo para el ejercicio de la potestad comprobadora realizada en el caso que examinamos, en el presente litigio, a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones de No Residentes, ya que nos encontramos

frente a impuestos distintos y Administraciones distintas, que actúan sobre la base de presupuestos que no tienen por qué ser coincidentes".

CARGA DE LA PRUEBA. APORTACIÓN EN VÍA JURISDICCIONAL DE DOCUMENTACIÓN NO APORTADA EN VÍA ADMINISTRATIVA; CARÁCTER REVISOR DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA NO APORTACIÓN DE PRUEBAS SUFICIENTES EN VÍA ADMINISTRATIVA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.09.2013, RECURSO Nº. 363/2011; PONENTE: RAFAEL ALONSO DORRONSORO)

FJ 2º.- En vía administrativa, por las razones que fueran, ajenas en cualquier caso a la Administración Tributaria, la demandante no presentó documentación alguna que justificase que el apartamento adquirido debía considerarse como bien de inversión a los efectos del art. 25 antes citado; dicha documentación sí le fue expresamente requerida, entre otra documentación que sí aportó, no de forma específica, pero sí entre los detalles incluidos en el primer requerimiento de información y documentación que se le hizo, donde consta citada la documentación referida a cada supuesto en concreto analizado.

Pretender en estos momentos que se acepten los documentos no

aportados en vía administrativa, ni en el inicio del expediente, ni con el recurso de reposición, ni con la reclamación económico-administrativa, y sí adjuntados con la demanda, pero sin pedir el recibimiento del pleito a prueba, es de por sí suficiente como para desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto, la jurisdicción contenciosa es revisora de la actividad administrativa, y lo cierto es que, con la documentación obrante en vía administrativa, las resoluciones dictadas son correctas y ajustadas a Derecho.

CARGA DE LA PRUEBA. APORTACIÓN EN VÍA JURISDICCIONAL DE DOCUMENTACIÓN NO APORTADA EN VÍA ADMINISTRATIVA; CARÁCTER REVISOR DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA NO APORTACIÓN DE PRUEBAS SUFICIENTES EN VÍA ADMINISTRATIVA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 20.09.2013, RECURSO Nº. 479/2011; PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

FJ 4º.- Esta Sala en relación al valor que los documentos, que no fueron aportados ante la administración tributaria, puedan disfrutar en vía jurisdiccional, ha señalado, que conforme a reiterada jurisprudencia y doctrina emanada de

nuestros tribunales, su aportación en vía jurisdiccional resulta extemporánea e inadmisibles, pues la parte tuvo ocasión de acompañar todos los documentos a la administración tributaria y no lo hizo, no pudiendo ahora alegar hechos nuevos frente a los que fueron tenidos en cuenta en vía administrativa. La aportación de estos documentos debió de realizarse en vía administrativa dentro de las múltiples posibilidades de alegación que tuvo la parte, primero atendiendo los requerimientos de la Administración, después al darle la posibilidad de efectuar alegaciones tanto contra la propuesta de liquidación como contra la liquidación.

Trámites en los que en ningún momento se aportó ni se pretendió aportar por la recurrente dicha documentación. Ha de tenerse en cuenta que en esta vía jurisdiccional se parte del ejercicio de la función revisora de la actuación administrativa y el comportamiento de la mercantil recurrente lo desconoce. Por ello ha de valorarse la actuación administrativa, teniendo en cuenta los mismos hechos y datos que tuvo su disposición la Administración al resolver. En este sentido se ha de recordar lo dicho por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo STSJ Cataluña de 22 julio 2004, cuando dice: "Al respecto,

como señala la STS de 24 de febrero de 2003, el carácter revisor de las funciones que ejerce el orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo determina la imposibilidad de alterar el objeto del proceso en relación con el que fue decidido por el acto administrativo impugnado.

El artículo 56.1 de la Ley de la Jurisdicción permite que en la demanda y en la contestación puedan alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración.

El precepto se limita a admitir que se hagan valer nuevos motivos de impugnación del acto administrativo impugnado, pero no a permitir que se altere la naturaleza y esencia de dicho acto, que es el que constituye el objeto de la pretensión del recurrente.

La diferenciación entre "cuestiones nuevas" y "nuevos motivos" se corresponde, como se expone en la STS 1-7-97 "a la diferenciación entre los hechos que identifican las respectivas pretensiones y los fundamentos que las justifican, de tal modo que mientras aquellos no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada".

Si esta sentencia deja claro que no se puede variar el objeto del recurso contencioso y los hechos que lo definen, la STS Sala 3ª de 16 diciembre 2002 (Pte: Soto Vázquez, Rodolfo), va más allá pues después de declarar *"sin duda el procedimiento contencioso-administrativo tiene un carácter eminentemente revisor de la legalidad de los actos administrativos, por lo que su objeto se reduce a examinar si dichos actos resultan conformes a Derecho, reservando la solución anulatoria de los mismos para aquellos supuestos en esa conformidad no se produzca"*, añade a continuación que *"la cuestión radica en el alcance y consecuencias que ha de darse a esa actividad meramente revisora de los Tribunales, y, en concreto, si su misión se reduce a compulsar el sentido del acto impugnado con el contenido estrictamente formal de la norma reglamentaria aplicada, o si se extiende a enjuiciar ese mismo acto desde la perspectiva de una global consideración del ordenamiento jurídico"*.

Evidentemente esta segunda posibilidad no ha de implicar la de introducir circunstancias que no hayan podido ser tenidas en cuenta en vía administrativa, adicionando así elementos de juicio sustraídos a la consideración del órgano que dictó el

acto recurrido y convirtiendo, por obra y gracia de esa extemporánea adición, en jurídicamente anulable una decisión que había sido correctamente adoptada a la vista de los únicos elementos que había sido dable considerar. Y sostener lo contrario equivaldría a traspasar, efectivamente, los límites dentro de los cuales ha de manifestarse la potestad revisora de esta Jurisdicción". En términos similares la sentencia STS Sala 3ª de 24 febrero 2003 (Pte: Goded Miranda, Manuel) cuando nos dice: *"El carácter revisor de las funciones que ejerce el orden jurisdiccional contencioso-administrativo determina la imposibilidad de alterar el objeto del proceso en relación con el que fue decidido por el acto administrativo impugnado"*.

Doctrina que no es sino reiteración de la expuesta en la sentencia de STS Sala 3ª de 1 julio de 1997 (Pte: Enríquez Sancho, Ricardo) cuando dice: *"lo que constituyen cuestiones nuevas que debieron ser rechazadas por la Sala, dado el carácter revisor que tiene esta Jurisdicción, y a este respecto ha de recordarse una reiterada jurisprudencia de esta Sala, reflejada entre otras, en las sentencias de 30 de abril de 1996, 11 de julio, 3 de mayo y 28 de febrero de 1994, según la cual el carácter revisor de esta*

Jurisdicción impide que puedan plantearse ante ella cuestiones no suscitadas antes en vía administrativa, aunque sí puedan alegarse en favor de la misma pretensión ejercitada ante la Administración cuantos motivos procedan, se hubieran o no invocados antes, correspondiendo la distinción, no siempre fácil, entre cuestiones nuevas y nuevos motivos a la diferenciación entre los hechos que identifican las respectivas pretensiones y los fundamentos que las justifican, de tal modo que mientras aquellos no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la única pretensión ejercitada".

Aplicada esta doctrina al caso presente, nos encontramos que, alterando los hechos, pues la recurrente pretende ahora aportar unas facturas, que le fueron requeridos en múltiples ocasiones por Administración tributaria, y que se declare no ser conforme a derecho una resolución administrativa, que ha sido dictada de acuerdo con las circunstancias que en aquel momento se daban.

No en vano el artículo 112 de la Ley 30/92 de RJAPPAC advierte de la imposibilidad de tener en cuenta documentos que habiendo podido ser

aportados en trámite de alegaciones el interesado no lo haya hecho (art.112 Ley 30/1992 de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común).

CARGA DE LA PRUEBA: DOCTRINA GENERAL: OPERA CUANDO HAY FALTA DE PRUEBA DE HECHOS RELEVANTES (AN, SENTENCIA 26.09.2013, RECURSO Nº. 387/2010; PONENTE: MARÍA DE LA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE).

La norma esencial que en el seno de un proceso rige acerca de la carga de la prueba de los hechos litigiosos es la contenida en el art. 217 de la LEC , aplicable de forma directa al proceso contencioso-administrativo en materia de prueba (art. 60.4 y sus concordantes de la LJCA).

Dicho precepto dispone lo siguiente:

"Artículo 217. Carga de la prueba.

1. Cuando, al tiempo de dictar sentencia o resolución semejante, el tribunal considerase dudosos unos hechos relevantes para la decisión, desestimaré las pretensiones del actor o del reconviniente, o las del demandado o reconvenido, según corresponda a unos u otros la carga

de probar los hechos que permanezcan inciertos y fundamenten las pretensiones.

2. Corresponde al actor y al demandado reconviniente la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvenición.

3. Incumbe al demandado y al actor reconvenido la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior...

5. Las normas contenidas en los apartados precedentes se aplicarán siempre que una disposición legal expresa no distribuya con criterios especiales la carga de probar los hechos relevantes.

6. Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

Trasladadas tales reglas al terreno de este proceso, es claro que incumbe a la actora la prueba de los

hechos que aduce como sustentadores de su derecho, es decir, de su pretensión de nulidad.

Por otra parte, en el ámbito de los procedimientos tributarios rige el art. 114 de la LGT de 1963, aplicable al procedimiento inspector analizado, de suerte que cabe decir que frente a los datos y conclusiones obrantes en el expediente de comprobación de valores y avalados posteriormente en el acto final de liquidación, la parte no ha acreditado, como era carga suya, que la valoración de la Administración adolezca de vicios que la invaliden.

En relación con la carga de la prueba tiene esta Sala señalado (por todas, Sentencia de 4 de octubre de 2001), entre otras muchas, que "...a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de 22 de enero de 2000 compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente, tiene interés sólo

cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el "*onus probandi*". En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el artículo 114 de la Ley General Tributaria , que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas".

"Por su parte, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2001 se recuerda, en relación con la cuestión de la carga de la prueba, analizando el artículo 1214 del Código Civil, que "en nuestra STS de 31 de enero de 1981 tuvimos ocasión de afirmar que la jurisprudencia ha matizado indiscutiblemente el rigor con que se ha venido exigiendo a los sujetos pasivos tal probanza".

"En la sentencia citada indicamos que tales imperativos requieren matizaciones y que la primera proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del artículo 1214 del Código Civil, precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate,

habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995 , así como las que en ella se citan, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor". Efectivamente, en la citada Sentencia de 17 de marzo de 1995 se señala que "procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 marzo y 24 enero 1989, y reiterada en las Sentencias de 29 noviembre 1991 y 19 febrero 1994 ".

"La función que desempeña el artículo 1214 -actual artículo 217 LEC - del Código es la de determinar para quién se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial".

"En resumen, y como sea que la Administración tributaria, por medio

de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven".

"Esto es, debe tenerse en cuenta que, con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria: "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; mas también debe de tenerse presente que, a tenor de lo que dispone el artículo 115 de la misma Ley "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes".

**NOTIFICACIONES: INTENTOS
VÁLIDOS LOS PRACTICADOS POR LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA,**

SIENDO IRRELEVANTE EL HECHO DE HABER COMUNICADO EL CAMBIO DE DOMICILIO ANTE OTRA ADMINISTRACIÓN (AEAT) DISTINTA DE LA COMPETENTE (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 12.12.2013, RECURSO Nº. 329/2010, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

Señala el Tribunal (F.J. 3º) que en el supuesto de referencia *"nos encontramos con que el recurrente no presentó autoliquidación ante la Administración Tributaria Canaria, siendo su hermano quien en su propia declaración identifica al otro coheredero facilitando su domicilio, cumpliendo con su obligación, domicilio al que se dirigen los intentos de notificación tanto de las propuesta de liquidación como de la propia liquidación -sin perjuicio de que la administración intentara obtener la notificación personal acudiendo a otro domicilio que no resultó correcto pero que no afecta a los correctos intentos efectuados en la dirección facilitada-, se han presentado declaraciones por el IRPF así que se informa de un nuevo domicilio fiscal, planteándose en el presente recurso si dicha comunicación vincula y es suficiente para que la administración tributaria canaria tuviera conocimiento de dicho cambio de domicilio.*

Prosigue el Tribunal recordando que el art. 48.3 de la LGT señala que

el cambio de domicilio ha de ser comunicado a la administración tributaria que corresponda, que en el presente caso sería la Administración Tributaria Canaria, tal y como lo ha entendido el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 3 de diciembre de 2012 en relación con idéntica cuestión en la que se discutían las notificaciones efectuadas por la administración tributaria autonómica y la comunicación de nuevo domicilio efectuada ante la estatal.

Añade el TSJ lo siguiente:

"En el presente recurso dicha doctrina es plenamente aplicable y ello por cuanto presentada la autoliquidación por el impuesto de sucesiones por el coheredero, que no por el recurrente que incumplió su obligación, se identificó su domicilio, siendo el único que a la ATC le constaba. Dirigiendo todos sus intentos de notificación a dicho domicilio.

En idéntico sentido (notificación de cambio de domicilio a la AEAT y no a la administración tributaria autonómica) se pronuncia el TSJ de Asturias en sentencia de 11 de abril del 2013.

No debiendo olvidar que el Tribunal Supremo, en concreto la Sala 3ª, sec. 2ª, dictó sentencia el

9/10/2001 en recurso de casación en interés de ley, en la que declara que "el artículo 45 de la citada LGT, en cualquiera de sus versiones, establece que la obligación de declarar fiscal corresponde al sujeto pasivo y, en el supuesto de que el mismo no comunique el cambio de dicho domicilio, éste no surge efectos frente a la Administración".

Además, como se expresa en las sentencias del Tribunal Constitucional 133/1986, de 29 de octubre, y 188/1987, de 27 de noviembre, cuando el destinatario no es hallado en el lugar por él designado, la Administración no tiene obligación de llevar a cabo "largas, arduas y complejas indagaciones ajenas a su función".

Lo cierto es que en el presente recurso la OTTN intentó su notificación tanto en el domicilio que le constaba como en otro, que no comunicado por el recurrente a dicha ATC, le constaba a través de la declaración de bienes efectuada por el hermano, en todo caso ha de señalarse que aun cuando la puerta consignada no era la correcta, al identificar la 3 en lugar de la 6ª, es lo cierto que tanto la comunicación de enero del 2009 como la de marzo de dicho año llegó a conocimiento del recurrente pudiendo ejercitar las acciones que a su derecho competía.

Por tanto siendo la única cuestión debatida en el presente recurso la validez o no de dichas notificaciones ha de ser desestimado el recurso.

Y dada su validez, dichos actos tuvieron virtualidad suficiente para interrumpir la prescripción."

RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL: NO SE ENTIENDE PRODUCIDO UN DAÑO POR LA ADMINISTRACIÓN CUANDO LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA HA SIDO CONFIRMADA JUDICIALMENTE; NO PROCEDE LA REVOCACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES DICTADAS AL NO CONCURRIR LAS EXCEPCIONES DE REVISABILIDAD QUE PERMITE EL ARTÍCULO 231.2 DE LA LGT. CUESTIÓN PREJUDICIAL: ES DE LA COMPETENCIA EXCLUSIVA DEL JUEZ O TRIBUNAL RESOLVER ACERCA DE SU PLANTEAMIENTO Y EVENTUAL CONTENIDO (AN, SENTENCIA 04.11.2013, RECURSO Nº. 133/2013; PONENTE: ÁNGEL RAMÓN AROZAMENA LASO).

La Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias dictó una liquidación como consecuencia de una acta de inspección de disconformidad a la entidad P S.A., por los conceptos de Aduanas Tarifa Exterior Común por comprobación parcial del

cumplimiento de las obligaciones y compromisos exigibles al actor en cuanto a su condición de operador a los efectos del denominado Régimen Específico de Abastecimiento (REA) de las Islas Canarias años respecto a operaciones de comercio exterior, imponiéndole además una sanción.

Interpuestas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Canarias se desestimaron, e interpuesto recurso de alzada, el TEAC estimó en parte el mismo al haber prescrito el derecho a liquidar en relación con algunas de las operaciones. No obstante, la interesada interpuso ante la AN recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC, el cual fue desestimado por Sentencia de 15 de diciembre 2008 y, habiéndose presentado recurso de casación, el mismo fue inadmitido por el Tribunal Supremo (Auto de 15 de octubre de 2009), por lo que la sentencia de la AN devino firme.

Con base en ello, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Canarias practicó nueva liquidación y nueva sanción.

Con fecha 9 de marzo de 2010, P., S.A. presentó un escrito, dirigido al Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, en el que se solicitaba la

iniciación de un expediente de revocación de la referida liquidación y de la sanción derivada de los hechos regularizados en dicha liquidación, siendo así que el Delegado Especial de la AEAT de Canarias comunicó a la mercantil P., S.A. la no procedencia del inicio del procedimiento de revocación al existir resolución económico-administrativa firme respecto a los actos cuya revocación se pretendía.

La entidad recurrente formula reclamación por responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria. Por Resolución de 22 de enero de 2013 del Presidente de la AEAT desestimó la solicitud de indemnización de daños y perjuicios formulada por la entidad P., S.A., interponiéndose contra aquella resolución el recurso contencioso resuelto por la sentencia que nos ocupa.

La Audiencia Nacional recuerda en su sentencia (FJ 4º.) la doctrina del Tribunal Supremo en torno a la responsabilidad patrimonial del Estado, tral cual concluye:

"Pues bien, en el ámbito de la responsabilidad patrimonial de la Administración, cuyos rasgos legales y jurisprudenciales han quedado expuestos, no se entiende producido un daño por la Administración cuando

la resolución administrativa ha sido confirmada judicialmente, de manera que el interesado se encuentra obligado a acatar las resoluciones judiciales firmes que confirmaron aquel, tal y como dispone el artículo 118 de la Constitución”.

Aclara la AN en el FJ 5º que “no puede apreciarse la existencia de un daño imputable a la administración, en este caso, la Agencia Tributaria”. Y aclara:

“En cuanto a la negativa de la AEAT de proceder a la revocación de la liquidación y sanción impuesta al recurrente, cabe señalar que la potestad revocatoria de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, es una mera facultad de la Administración, concebida en principio para los actos favorables.

Así, el artículo 219.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (LGT) bajo la rúbrica “Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones” dispone: “1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la

improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.”

A esta facultad revocatoria se refiere el artículo 10 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

En el caso de la solicitud de revocación realizada por P., S.A., no solamente existía resolución firme del TEAC, sino que la Audiencia Nacional, había confirmado tal fallo y el Tribunal Supremo había inadmitido el recurso de casación planteado por el interesado. Por tanto, la única decisión que podía adoptar el Delegado Especial de la Agencia Tributaria de Canarias era la que tomó: no iniciar el procedimiento de revocación.

Así lo señala el Consejo de Estado “(...) firmes en este caso los acuerdos del TEAR y del TEAC, no cabe la revocación de los actos de

aplicación de tributos y sancionadores que fueron objeto de recurso al no darse en este supuesto las excepciones de revisabilidad que permite el artículo 231.2 LGT el cual se refiere a los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

En definitiva y frente a los argumentos de la recurrente, no se aprecia antijuridicidad alguna en la actuación de la Administración, sustentada en las resoluciones del TEAR de Canarias y del TEAC así como en una sentencia firme de esta Sala.

Por otra parte, no cabe tampoco hablar de una interpretación contraria al Derecho Comunitario pues como bien señala la Resolución recurrida:

"Por lo que respecta a la segunda cuestión, la pretendida antijuridicidad de la actuación administrativa sustentada, según la reclamante, en una carta del Director General de Agricultura y Desarrollo Rural de la Comisión Europea de 23 de junio de 2009, como acertadamente se señala en el informe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Canarias, dicha carta, en respuesta de la Comisión a la consulta planteada

por el Embajador Representante Permanente de España ante la Unión Europea, viene determinada, como no puede ser de otra manera, por la forma en que han sido planteadas las cuestiones y además, es dada por el Director General de Agricultura y de Desarrollo Rural, que no tiene atribuida la competencia para realizar una interpretación auténtica de los Reglamentos emitidos por el Consejo y la Comisión.(...)" .

En ningún caso se puede considerar "interpretación auténtica" la realizada por un órgano comunitario al que no le compete, como el mismo reconoce, la interpretación de la normativa comunitaria.

Lo que en realidad se pretende por la recurrente es "reabrir" el estudio de fondo de las cuestiones de las que el procedimiento trae causa. Estimar la reclamación interpuesta resultaría contrario al principio de seguridad jurídica y supondría un fraude de Ley pues, al amparo del texto de una norma, la que establece la responsabilidad de la administración, se persigue un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, la revisión de una sentencia judicial firme y de unos actos administrativos que la misma declaró conformes a derecho, en

casos distintos de los taxativamente establecidos por la Ley".

En el FJ 6º, aborda la Audiencia Nacional la cuestión relativa a la solicitud de cuestión prejudicial:

"En cuanto a la solicitud de planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJCE ... conviene comenzar recordando ... que la cuestión prejudicial contemplada en el artículo 234 TCE tiene por finalidad garantizar la aplicación uniforme del derecho comunitario, y se basa en un reparto de funciones entre el Juez comunitario y el nacional y a éste, y sólo a él, corresponde decidir si tal reenvío prejudicial resulta necesario para poder emitir su fallo, es decir, decidir sobre la necesidad y pertinencia de plantear la cuestión (...); por ello, con independencia de lo que las partes en el proceso nacional puedan alegar al respecto, es de la competencia exclusiva del Juez o Tribunal resolver acerca de su planteamiento y eventual contenido.

Al respecto, han de traerse a colación las Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 13 de julio de 2004 y 12 de febrero de 2003 , según las cuales "Los tribunales nacionales son también comunitarios en cuanto han de aplicar el Derecho de la Comunidad. Sólo cuando la interpretación cree problemas

insolubles a juicio del órgano judicial procede reclamar la ayuda exegética del Tribunal de Luxemburgo..." y "Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo"... "Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia (...) con arreglo a la doctrina del "acto claro"...; tal obligación quiebra en los supuestos que al Tribunal no se le susciten dudas acerca de la interpretación del precepto comunitario."

Aplicando tal doctrina jurisprudencial en cuanto al planteamiento de la cuestión prejudicial pretendida, y teniendo en cuenta que contra la sentencia que se dicte en este recurso puede interponerse recurso de casación, no existe la obligación de plantear tal cuestión. Por otra parte, entiende la Sala que los términos de la normativa aplicable son claros -al menos dentro del estricto ámbito del presente recurso dirigido a la impugnación de

la reseñada resolución denegatoria de la solicitud de indemnización de daños y perjuicios por responsabilidad patrimonial-, sin que se estime procedente el planteamiento de la cuestión prejudicial, propia, en su caso, de la impugnación de las liquidaciones tributarias cuestionadas en su día.”

RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS

RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS. GARANTÍA PROCEDIMENTAL: LA APROBACIÓN DE UNA LEY QUE SUPONGA UNA MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL EXIGE INFORME PREVIO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS QUE, AUNQUE NO ES VINCULANTE, SÍ ES PRECEPTIVO; SU OMISIÓN IMPLICA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA, SI BIEN, EN EL PRESENTE CASO, PARA CONCILIAR LA CITADA GARANTÍA PROCEDIMENTAL CON LOS INTERESES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS (QUE PODRÍAN EXPERIMENTAR UN PERJUICIO DERIVADO DEL VACÍO NORMATIVO), LA NULIDAD DERIVADA DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA QUEDA DIFERIDA POR UN AÑO, PLAZO RAZONABLE PARA SUSTITUIR LAS NORMAS DECLARADAS NULAS POR OTRAS EN CUYA TRAMITACIÓN SE OBSERVE EL PROCEDIMIENTO CONSTITUCIONAL DEL INFORME PREVIO EMITIDO POR EL PODER

LEGISLATIVO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS (TC, Sentencia nº 164/2013, de 26.09.2013, recurso nº. 2703/2011; ponente: Fernando Valdés Dal-Ré)

El recurso de inconstitucionalidad fue interpuesto por el Parlamento de Canarias contra la Disposición Transitoria 8ª (RIC) y las disposiciones finales 27ª, 28ª (adaptaciones de la Ley reguladora del IGIC a determinadas modificaciones introducidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA) y 30ª (concepto de rehabilitación a efectos de la materialización de la RIC) de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. La razón de dicha impugnación fue que se consideraba por el Parlamento canario que las disposiciones impugnadas vulneraban los arts. 46.3 y 4 del Estatuto de Autonomía de Canarias y la disposición adicional tercera de la Constitución, toda vez que la Ley 2/2011 se aprobó sin que previamente se hubiera solicitado el preceptivo informe al Parlamento de Canarias, a pesar de que las citadas disposiciones llevaron a cabo una modificación del régimen económico y fiscal canario, introduciendo reformas e innovaciones de determinados preceptos de las leyes configuradoras de dicho régimen especial (las Leyes 20/1991 y 19/1994).

El Tribunal Constitucional (FJ 3º) recuerda las principales características del régimen económico-fiscal canario, así como su doctrina en relación con la garantía procedimental a que se refiere la disposición adicional tercera de la Constitución y que desarrolla el artículo 46.3 del Estatuto de Autonomía de Canarias.

En el FJ 4º se refiere concretamente a la garantía procedimental contenida en la D. A. Tercera de la CE, que desarrolla el art. 46 EACan, y a la doctrina consolidada del Alto Tribunal al respecto que resume en la siguientes ideas esenciales:

"a) En primer lugar, desde la STC 35/1984, de 13 de marzo, FJ 4, hemos reiterado que este informe es exigible siempre que la norma estatal incida sobre el ámbito de la garantía procedimental o, lo que es lo mismo, suponga una modificación de los elementos que integran el régimen económico-fiscal de Canarias.

b) Para que pueda entenderse que una norma está destinada a modificar el régimen económico y fiscal, resultando exigible el citado informe previo, hemos afirmado que basta con que se modifiquen algunos de los elementos que lo integran. (...)

c) Sobre las consecuencias del informe a que se refiere el art. 46.3 EACan, hemos reiterado que no es vinculante, de manera que su sentido desfavorable no impide la modificación del régimen especial canario (STC 109/2004, de 30 de junio, FJ 7); pero sí es preceptivo, por lo que su ausencia determina la inconstitucionalidad de la norma pertinente (SSTC 35/1984, de 13 de marzo, FJ 7; y 137/2003, FFJJ 9 y 10, con cita de otras).

d) La misma consecuencia de inconstitucionalidad de la norma tiene la omisión de la «audiencia» a que se refiere el art. 46.4 EACan, que establece que «el Parlamento Canario deberá ser oído en los proyectos de legislación financiera y tributaria que afecten al régimen económico-fiscal de Canarias». En efecto, como afirmamos en la STC 137/2003, de 3 de julio, FJ 9, ambos (informe y audiencia) son constitucionalmente exigibles cuando se dan los presupuestos de hecho contenidos en la norma, tratándose así de un «informe o audiencia que, aunque, como señalamos en la tantas veces citada STC 16/2003, no tienen naturaleza vinculante... sí tienen carácter preceptivo, de manera que su omisión, tal y como concluimos en la STC 35/1984, constituye una violación que entraña la

inconstitucionalidad de la norma impugnada».

e) Por último, en cuanto al momento de su solicitud, afirmamos en la STC 16/2003, de 30 de enero, que el momento idóneo para solicitarlo era antes de la tramitación de la iniciativa legislativa en las Cortes Generales, «justamente para que en ésta pueda tomarse en consideración el parecer del Parlamento canario». Ahora bien, ello no impide su solicitud en un momento posterior, que resulta además exigible, debiéndose incluso solicitar un nuevo informe cuando en dicho debate se introduzcan modificaciones que alteren el proyecto «tan radicalmente que no pueda tenerse por informado» (FJ 9)».

Para el Tribunal Constitucional (FJ 6º), las disposiciones impugnadas suponen una modificación del REF canario y aclara además que *“incluso si se tratara, como afirma el Abogado del Estado, de normas de limitado alcance, que tan sólo «adaptan» la normativa del impuesto, ninguna duda ofrece que este tributo forma parte del régimen económico y fiscal, por lo que de acuerdo con nuestra reiterada doctrina habría requerido, como mínimo, la audiencia previa a que se refiere el art. 46.4 EACan, que hemos constatado que tampoco se ha producido”*. Concluye el Tribunal que

“tanto la audiencia previa como el informe son preceptivos, aunque no vinculantes, por lo que se trata de trámites que no impiden ni tan siquiera limitan la modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, sino que implican tan sólo otorgar a esta Comunidad un plus de participación en el proceso legislativo, con la garantía de ser oída en las reformas que atañen de forma directa a su régimen especial. Su carácter no vinculante otorga si cabe mayor importancia al hecho de que sean preceptivos, sin que la norma constitucional permita trazar la distinción que propone el Abogado del Estado entre modificaciones sustanciales y meras «actualizaciones», pues incluso en esta calificación debe darse la oportunidad al Parlamento de esta Comunidad Autónoma para que alegue lo que estime conveniente en relación con el carácter sustancial, o meramente accesorio, de la reforma. De lo contrario, se desvirtuaría la garantía procedimental, dejando en manos exclusivas de quien propone la iniciativa legislativa, o de las propias Cámaras legislativas cuando la tramitan, determinar la importancia de la modificación en sí”.

Constatada la omisión de toda audiencia previa a la Comunidad Autónoma de Canarias, el Tribunal declara que las normas impugnadas

son contrarias a la D.A. Tercera de la Constitución y al artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias y, por tanto, inconstitucionales y nulas. Ahora bien, justo a continuación, introduce el Tribunal Constitucional una matización de notable relevancia que transcribimos:

"La nulidad inmediata que, como regla y de acuerdo con el art. 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, sigue a un pronunciamiento de inconstitucionalidad, debe ser matizada en este caso concreto ya que, por un lado, las disposiciones finales vigésima séptima y vigésima octava se aprobaron para reflejar las modificaciones a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido consecuencia de su adaptación al Derecho de la Unión Europea, por lo que no cabe descartar que su nulidad pudiera suponer también una infracción del mismo. Por otro lado, la reserva para inversiones en Canarias, a que se refieren la disposición transitoria octava y la final trigésima, ha sido modificada precisamente para incentivar la realización de determinadas inversiones en esta Comunidad Autónoma, de acuerdo con la finalidad de su régimen especial, por lo que la anulación inmediata del precepto generaría previsiblemente un perjuicio directo a esta misma Comunidad.

Por tanto, para cohonestar por un lado la exigencia procedimental del informe previo de la Comunidad Autónoma de Canarias, que viene establecida directamente por la Constitución, y, por otro, los propios intereses de la Comunidad Autónoma de Canarias, que podrían experimentar un perjuicio derivado de vacíos normativos, la nulidad derivada de la declaración de inconstitucionalidad debe quedar diferida por el plazo de un año, plazo que se considera razonable para que, en su caso, se sustituyan las normas declaradas nulas una vez observado el procedimiento constitucional del informe previo emitido por el poder legislativo de la Comunidad Autónoma de Canarias."

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

RIC: "VACACIONES FISCALES CANARIAS"; INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS REGULADOS EN LA DISPOSICIÓN ADICIONAL QUINTA DE LA LEY 19/1994. LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA CORRESPONDE AL TRIBUNAL DE INSTANCIA, PUES LA FINALIDAD DE LA CASACIÓN ES CORREGIR ERRORES EN LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO. INTERPRETACIÓN LÓGICA Y RESTRICTIVA

DE LAS NORMAS QUE REGULAN BENEFICIOS TRIBUTARIOS PUES QUIEBRAN EL PRINCIPIO DE JUSTICIA DISTRIBUTIVA. APLICACIÓN SUBSIDIARIA DE LA RIC SI NO SE ACEPTA EL DISFRUTE DE LAS "VACACIONES FISCALES": IMPROCEDENTE, PUES LA APLICACIÓN DE LA RIC EXIGE EL CUMPLIMIENTO DE TODOS Y CADA UNO DE LOS REQUISITOS; LO QUE SE RECONOCE NO ES UNA REDUCCIÓN AUTOMÁTICA DE LA BASE IMPONIBLE SINO EL DERECHO A LA REDUCCIÓN QUE DEBE SER INSTADO POR EL INTERESADO (TS, SENTENCIA 27.09.2013, RECURSO Nº. 2224/2011; PONENTE: JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ)

Habiéndose aducido como primer motivo casacional el de haberse efectuado una errónea interpretación y aplicación de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, que modifica el Régimen Económico y Fiscal de Canarias (las denominadas "vacaciones fiscales canarias"), recuerda el Tribunal Supremo que la Sala de instancia entendió que, en cuanto al cumplimiento del requisito previsto en la letra c) ("*Que las explotaciones económicas no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad*"), concurren una serie de datos relevantes que, valorados con arreglo a las reglas de la sana crítica, llevan a la conclusión de que no concurre el requisito inexcusable

previsto en la letra c) del apartado 2 de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 99/1994.

Señala el TS (FFJ 4º y 5º) que, conforme a una valoración conjunta de los datos que se exponen, la Sala entendió que la negativa de la Administración tributaria a reconocer a la actora la bonificación prevista en la D.A. Quinta de la Ley 19/1994 estuvo plenamente justificada al no haber satisfecho la condición prevista en la letra c) del apartado 2 de dicha Disposición Adicional por existir identidad económica y material entre la entidad "A" y la recurrente, de nueva creación, "B", sin que los argumentos expuestos por la recurrente de que las dos empresas han subsistido en el tiempo simultáneamente o la falta de identidad entre los socios de ambas entidades tengan virtualidad bastante para proporcionar eficacia casacional a un motivo de casación esgrimido al amparo de la letra d) del artículo 88.1 de la LJCA .

Recuerda el Tribunal Supremo:

"Estamos ante una cuestión -la valoración probatoria de datos consignados en las actuaciones- cuyo conocimiento corresponde al Tribunal de instancia y que, en consecuencia, está vedado a la vía casacional, a menos que la mercantil recurrente

hubiese denunciado, cosa que no ha sucedido, la existencia de una valoración de la prueba irracional, arbitraria o ilógica o cualquier otra de las vías extraordinarias que permiten a esta Sala entrar a conocer sobre la cuestión de la valoración de la prueba en casación.

En efecto, es doctrina reiterada de esta Sala que "la formación de la convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al órgano judicial que, con inmediatez, se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios", sin que, en principio, salvo supuestos taxativos enumerados por este Tribunal, "pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación, puesto que la errónea valoración probatoria ha sido excluida del recurso de casación en la jurisdicción civil por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, y no ha sido incluida como motivo de casación en el orden contencioso-administrativo, regulado por primera vez en dicha ley"; y ello como consecuencia de la naturaleza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el tribunal de instancia (...)"

Añade el Tribunal: "Debe recordarse, además, que nos hallamos ante un supuesto de bonificación del Impuesto sobre Sociedades y, además, de una bonificación que alcanza el 95% de la cuota íntegra del Impuesto por lo que debe hacerse una interpretación restrictiva .

Así lo establece la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional al señalar que "como en toda interpretación de las normas relativas a beneficios tributarios, sean exenciones o bonificaciones, debe prevalecer en todo caso una interpretación lógica y restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad (art. 14 de la Constitución), en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la propia Constitución "

En este sentido, el Tribunal Constitucional tiene declarado que "el derecho a la exención o a la bonificación tributarias, que tiene su causa en normas con rango de Ley, es un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente", doctrina que, de manera reiterada, se

viene manteniendo también por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (por todas, la de 25 de abril de 1995) al decir que "el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y subordinado al interés general por cuanto que quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria", lo cual constituye "una situación privilegiada (STS de 23 de enero de 1995), de manera que, conforme a tal doctrina, todas las normas reguladoras de exenciones y, en general, de beneficios tributarios han de ser objeto de una interpretación restrictiva. Por su parte la STS de 13 de abril de 2000 reitera "el principio de interpretación restrictiva de las normas relativas a beneficios tributarios".

En el F.J. 6º aborda el Tribunal Supremo el segundo motivo casacional de la recurrente, cual es que -a su juicio- hubo infracción de los artículos 68 del RD 939/1986 y 27 de la Ley 19/1994 en lo referente a la necesaria aplicación de la RIC en el supuesto de inadmitirse la procedencia de la aplicación del beneficio previsto en la Disposición Adicional Quinta de la propia Ley 19/1994.

Al respecto argumenta el Tribunal Supremo argumenta lo siguiente:

"Pues bien, para que sea atendible la solicitud subsidiaria realizada por la recurrente sobre la aplicación de la reducción en la base imponible en concepto de Reserva para inversiones en Canarias, una vez que sea considerada improcedente la bonificación contemplada en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 19/1994, debe cumplir todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 27, entre los que figura la constitución en el pasivo del Balance de una cuenta de reservas indisponibles, lo que a su vez implica que ésta se contabilice correctamente, debiendo existir un acuerdo societario consistente en favorecer la autofinanciación de la entidad mediante la dotación de una reserva cuyo importe debe ser objeto de materialización en inversiones, reduciendo en ese importe el beneficio repartible, acuerdo que debe ser previo a la presentación de la declaración tributaria.

En el presente caso, en las Actas de las Juntas Generales Ordinarias aportadas por la interesada relativas a los ejercicios 1997 y 1998, se acuerda la distribución del beneficio del ejercicio 1997 a reserva legal y estatutaria, y del ejercicio 1998 a reservas voluntarias. Dichas Actas, tras recoger la reseñada distribución, finalizan señalando que la aprobación

de la citada distribución de beneficios queda a expensas de recibir respuesta afirmativa a la consulta planteada en cuanto al acogimiento a las "vacaciones fiscales" por la empresa.

En el caso de no ser aceptada la aplicación de la bonificación a la que se acogió la interesada en sus declaraciones-liquidaciones, la distribución de beneficio aprobada sería la de dotar la cuantía máxima establecida legalmente a la Reserva para Inversiones en Canarias, quedando el resto como Reservas voluntarias, realizándose en ese momento la declaración complementaria correspondiente del Impuesto sobre Sociedades.

Lo reseñado en las Actas de las Juntas Generales en cuanto a la RIC no puede considerarse que constituyan los Acuerdos societarios previos exigidos por la normativa, no existiendo un acuerdo definitivo y concreto sobre la dotación de la Reserva y la cuantía de la misma. No consta la existencia de posterior acuerdo societario modificando la distribución de beneficios acordada que figuraba en las Actas, ni la presentación de declaración complementaria alguna en la que conste minoración de la base imponible en concepto de RIC. De forma que, habiéndose incumplido los requisitos formales exigidos por la

normativa, en concreto, el previo acuerdo formal de la Junta General en el que se adopte la decisión de realizar la dotación y la correcta contabilización de la misma, resulta improcedente la minoración de la base imponible en concepto de RIC.

Es incuestionable, efectivamente, que el precepto legal cuya aplicación invoca la actora establece una serie de requisitos para gozar del beneficio fiscal, cuyo incumplimiento priva de la posibilidad de su aplicación. Por otra parte, lo que se reconoce no es una deducción automática de la base imponible sino el derecho a la reducción, derecho cuya aplicación, por tanto, deberá instar la sociedad interesada en su declaración y aunque la entidad recurrente sostiene que ha cumplido los requisitos exigidos para disfrutar del incentivo fiscal, como pone de manifiesto la sentencia recurrida, la previsión de que en caso de no ser aceptada la aplicación de la bonificación, a la que se acogió la recurrente en sus declaraciones-liquidaciones, esas reservas se doten como RIC hasta el máximo legal aplicable, no puede considerarse como una efectiva dotación a la RIC puesto que de haberse aceptado la bonificación tal dotación a la RIC no se habría realizado en ningún momento y, rechazada la bonificación, se había de realizar a posteriori, pero,

además, tampoco se cumplió esa dotación condicionada en los términos establecidos."

**RIC: MATERIALIZACIÓN:
ADQUISICIÓN DE UN SOLAR:
IMPROCEDENTE AL NO ACREDITAR LA
AFECTACIÓN DE LOS BIENES AL
DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD
EMPRESARIAL SIN QUE RESULTE
SUFICIENTE LA MERA INTENCIÓN;
ADQUISICIÓN DE 3 DÚPLEX DESTINADOS
AL ARRENDAMIENTO: IMPROCEDENCIA,
PORNO DEDICARSE LA INSPECCIONADA A
DICHA ACTIVIDAD. INCUMPLIMIENTO DE
LA MATERIALIZACIÓN: LAS CANTIDADES
DOTADAS QUE REDUJERON LA BASE
IMPONIBLE DEBEN INTEGRARSE EN LA
BASE DEL AÑO DEL INCUMPLIMIENTO LO
QUE IMPLICA UNA REDUCCIÓN DEL
LÍMITE PARA LA DOTACIÓN AL HABER
DISMINUIDO EL BENEFICIO CONTABLE DE
DICHO EJERCICIO (AN, SENTENCIA
28.11.2013, RECURSO Nº. 391/2010;
PONENTE: JESÚS NICOLÁS GARCÍA
PAREDES)**

Se plantea la Audiencia Nacional en el F.J. 5º la procedencia o no de la admisión de la adquisición de un solar como materialización válida de la RIC, y concluye: *"Partiendo de lo establecido en el art. 27 de la Ley 19/1994, la materialización de la dotación se ha de realizar en bienes o elementos patrimoniales destinados o afectos al desarrollo de la actividad empresarial. En el presente caso, la*

recurrente desarrolla las referidas a comercio al mayor y al menor de productos alimenticios, comercio al menor de tabaco, alojamientos turísticos extrahoteleros y el transporte terrestre por carretera, pues bien, no ha quedado acreditado que el referido solar estuviera destinado en el ejercicio liquidado, es decir, en el que expiraba el plazo para la materialización de la dotación, a servir a la actividad empresarial, convirtiéndose en fuente generadora de ingresos, de forma que la materialización va más allá de la mera inversión, pues se exige que el bien adquirido pase a formar parte del inmovilizado de la empresa.

Las circunstancias en las que se encontraba el solar, antes relatadas, vienen a corroborar que la adquisición de dicho solar no reunía las condiciones de aptitud de la materialización, pues si bien es cierto que en él se realizaron obras de excavación, esas obras, que se podían calificar como preparatorias o adaptadoras para el destinado pretendido por el obligado tributario, sin embargo, no se correspondían con el destino o características del proyecto presentado ante el Ayuntamiento.

Por ello, la Sala acepta todos y cada uno de los argumentos de la resolución impugnada, al rechazar la

adquisición de dicho solar como bien apto para la materialización de la dotación, al no estar acreditado el destino o el uso pretendido en el ámbito de las actividades desarrolladas por la entidad recurrente, sin que la mera intención fundamente la viabilidad del beneficio fiscal analizado".

En el F.J. 6º afronta por su parte la Audiencia Nacional la procedencia o no de admitir como materialización válida de la RIC la adquisición de viviendas (3 dúplex) destinadas al arrendamiento. Señala al respecto la AN lo siguiente:

"En la Diligencia de fecha 2 de noviembre de 2005, en visita realizada al lugar en la que se ubican las referidas viviendas, se hace constar: ".. señalar únicamente que no se encontraban alquilados en el momento de la comprobación física, no estando tampoco amueblados y teniendo diversos electrodomésticos embalados y sin instalar (al menos los frigoríficos). Todos ellos tenían un cartel en la fachada indicando su posibilidad de alquiler y un teléfono de contacto, haciendo referencia al nombre B."

Por otra parte, como consta en el expediente administrativo, "En el ejercicio 2002 y anteriores no hay rendimientos procedentes del

arrendamiento de inmuebles en su cuenta de pérdidas y ganancias" , como así reconoció la entidad en su escrito de alegaciones.

Como está acreditado, la entidad recurrente no desarrollaba, entre las actividades descritas, la del arrendamiento, no percibiendo tampoco rendimientos por esta actividad, por lo que la materialización de la dotación en la adquisición de estos dúplex no se admite como deducible.

Por último, en el F.J. 7º se pronuncia la AN sobre otro asunto cual es la consecuencia que el incumplimiento de la materialización de la RIC tiene sobre el cálculo de las dotaciones efectuadas en el año en que se produce el incumplimiento. Señala el órgano jurisdiccional lo siguiente:

"Por último, se invoca el improcedente cálculo de la dotación máxima a la RIC que realiza la Dependencia Regional de Inspección, al entender que el gasto contable del Impuesto en dicho ejercicio lo impedía, al considerar la actora que a tenor de lo establecido en el art. 27.2 de la Ley 19/1994, la regularización efectuada por la Inspección respecto al ejercicio 1998 no debe minorar la base sobre la que se calcula la dotación máxima de la RIC, como ya

resolvió en sentido favorable el TEAR de Canarias en la reclamación nº 35/2907/2007.

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

Como se desprende de lo regulado en este precepto, las cantidades que en el ejercicio en el que el sujeto pasivo redujo la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, al haber dotado la RIC, deben integrarse en la base imponible del ejercicio en el que se produce el incumplimiento de su materialización. En el presente caso, se trata del ejercicio 2002.

La forma del cálculo se sustenta en el hecho de que dicho incumplimiento genera la existencia de un ajuste permanente de carácter

positivo, que da lugar a la reducción del límite establecido para la dotación de la RIC en el ejercicio en el que dicho incumplimiento se produce, ya que en la medida en que aumenta el gasto contable de la entidad, se produce una disminución del beneficio contable de dicho ejercicio".

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO: EXIGENCIA DE LOCAL Y EMPLEADO; INCUMPLIMIENTO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.09.2013, RECURSO Nº. 363/2011; PONENTE: RAFAEL ALONSO DORRONSORO)

FJ 3º.- Basta un simple examen de la documentación aportada para apreciar que no cabe estimar bajo ningún concepto que se hayan acreditado los dos requisitos antes señalados por el art. 25 de la antigua Ley del IRPF para estimar que se trata de un bien de inversión, ni uno, ni otro:

Respecto al inmueble destinado en exclusiva para la gestión de la actividad de arrendamiento, lo único presentado es una fotocopia de una escritura de agrupación de fincas rústicas, que en nada alude a la actividad de arrendamiento.

Respecto al contrato laboral, se

adjunta copia de un contrato laboral celebrado el 1 de mayo de 2001, indefinido, pero cuyo objeto es "el motivo del presente contrato es para la informatización del área de gestión administrativa de la empresa"; no se acredita que el contrato estuviera vigente en el año 2004.

En definitiva, no se cumplen los requisitos de la exención invocada, cuya prueba incumbía plenamente a la parte actora y por ello ha de desestimarse íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto.

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO: EXIGENCIA DE LOCAL Y EMPLEADO; INCUMPLIMIENTO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 20.09.2013, RECURSO Nº. 479/2011; PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

F.J. 5º.- Finalmente en relación a la exigencia de local y empleado con contrato laboral a jornada completa, en interpretación de dicho artículo ha señalado la Audiencia Nacional y en relación al 25 de la Ley 19/94 que ", la normativa del Impuesto sobre Sociedades no define directamente lo que debe entenderse por actividades económicas (actividades empresariales y profesionales), sino

que se remite a estos efectos, a la normativa del IRPF y, a este respecto, dispone el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias que *"... se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma. b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa"* (Sentencia de fecha 25/10/2012).

Por otra parte, el Tribunal Supremo, en recurso de unificación de doctrina, num. 110/2010, sentencia de 29 de mayo de 2012, declaraba lo siguiente:

"La primera cuestión que se suscita en el escrito de interposición es la relativa a determinar si los requisitos exigidos en el artículo 25.2 a) y b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para que un arrendamiento de inmuebles se considere como actividad económica -contar con un local destinado a llevar a cabo la gestión de la misma, y que para la ordenación de

aquella se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa-, son aplicables a todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que pretenda dotar el RIC, y no sólo a las sociedades de mera tenencia de bienes.

La sentencia recurrida entiende que dicho precepto es plenamente aplicable a toda sociedad que pretenda acogerse al RIC. Razonó en este punto lo siguiente:

"Argumentación ésta que ha de decaer si se tiene en cuenta que lejos de tener el arriendo de inmuebles un tratamiento distinto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y en la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el sentido de no precisarse en el primer caso de los requisitos adicionales de empleo y local y sí en el segundo de los impuestos, lo realmente cierto es que cuando el art. 75.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, con ocasión de regular las sociedades transparentes, remite al art. 40 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF (actual art. 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias) no lo hace a los fines de determinar si una sociedad tiene o no el carácter de sociedad transparente

en un ejercicio determinado, sino para dejar clarificado el concepto o definición de actividades empresariales o profesionales en los términos proporcionados por los citados preceptos de la Ley del IRPF, sin que sean, por tanto, los requisitos adicionales de empleo y local privativos de las sociedades de mera tenencia de bienes, ni tampoco del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tributo este último en que si no concurren aquellas circunstancias en un arriendo de inmuebles realizado por personas físicas, se califica el mismo como rendimiento de capital inmobiliario en lugar de rendimiento de actividades económicas". Posición que es la declarada correcta por el Tribunal Supremo.

En sentencia de esta Sala de 21/9/2011 recaída en el recurso seguido bajo el número 188/2009 se declara que: "tal como esta Sala señaló en sentencia recaída en el recurso 439/2007, entre otras, la norma de exención contenida en el repetido art. 25 ha sido declarada como una ayuda estatal de finalidad regional que sólo excepcionalmente resulta compatible con el mercado común, habida cuenta que se dirige a la consecución de determinadas finalidades amparadas por el ordenamiento, siendo así que las citadas disposiciones comunitarias

vienen a coincidir con las normas nacionales en el sentido de exigir una interpretación estricta, que no restrictiva, en materia de exenciones tributarias, en la medida en que estas últimas representan una excepción a los principios constitucionales de justicia tributaria, teniendo su justificación cuando se funda en otros principios que prevalezcan sobre aquéllos"

Y en el recurso seguido bajo el número 39/2007 ya se examinó la necesidad de contar con un empleado a jornada completa para el desarrollo de dicha actividad, desde el momento de la adquisición del bien de inversión, y así, estimando el recurso se indicó: "a la persona contratada en exclusiva, la resolución de la administración señala que "no se demuestra suficientemente que exista una p persona empleada con contrato laboral y exclusivamente para la actividad de arrendamiento desde la fecha de adquisición del bien", la recurrente alegó que cuenta con una persona contratada a jornada completa desde el día 19 de agosto de 1997, constando informe de vida laboral en el que se recoge el contrato laboral indefinido, a tiempo completo y dedicación exclusiva a la actividad y desarrollando funciones de gestión o auxiliar administrativa. Nuevamente la administración se limita a negar los hechos, sustentados en informes

oficiales, sin explicar por qué lo considera no probado, de modo que el recurrente pudiera rebatirlo con los medios de prueba que estimar pertinentes"

Entendiendo en el presente recurso que el local destinado a dicha actividad es el del domicilio de la sociedad y el empleado el administrador único, sin embargo ello no cumple los requisitos exigidos, dicho administrador no dispone de contrato laboral, no se ha acreditado relación con la recurrente más allá que la de ser uno de los socios mayoritarios y el administrador único pero no se ha aportado contrato laboral y alta en SS, ni consta en las declaraciones del IS aportadas que se le abone cantidad alguna por dicha actividad que pretende efectuar.

Por otra parte, dado el amplio objeto social, no concurren en la sede del domicilio fiscal de la recurrente las características exigidas por la legislación aplicable, que requiere que se trate de un local destinado exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

TIPO IMPOSITIVO: APLICACIÓN DEL TIPO CERO POR CIENTO A LAS OBRAS DE EQUIPAMIENTO COMUNITARIO. NO

APLICACIÓN ALAS INSTALACIONES DEPORTIVAS POR TENER LA CONSIDERACIÓN DE EDIFICACIONES PERO NO DE EDIFICIOS A EFECTOS DEL IGIC (AN, SENTENCIA 25.11.2013, RECURSO Nº. 247/2012, PONENTE: BEGOÑA FERNÁNDEZ DOZAGARAT)

FJ 6º.- Ante todo señalar que la sentencia de la Audiencia Nacional de Sección Sexta de 15 de febrero de 2011, tratando la cuestión dice:

"SEGUNDO.- La aplicación del tipo cero a las obras de equipamiento comunitario constituye un beneficio fiscal que debe ser objeto de una interpretación estricta y limitada. Así el artículo 14 de la Ley 58/2003 establece que *"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales"*.

En este caso la Administración ha procedido tal como reconoce el recurrente a aplicar la norma tributaria de forma literal. El concepto de "obras de equipamiento comunitario" a efectos de aplicar el tipo cero previsto en el artículo 27.1º e) de la Ley 20/1991 de 7 de junio de modificación de los aspectos fiscales de Régimen Económico Fiscal de Canarias no comprende como pretende el recurrente todas aquellas

obras tendencialmente dirigidas al mejor desarrollo de los intereses comunitarios caracterizándose por su naturaleza rotacional, ya que dicho artículo establece en el apartado 27.1º f) que *"a efectos de esta letra y de la anterior se entenderá por equipamiento comunitario aquel que consiste en....."* realizando una enumeración dentro de la cual hace referencia a los edificios destinados al servicio público y en la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2003 a los edificios de carácter demencial, pero no incluyendo en ninguna de las dos redacciones las instalaciones deportivas. No se trata de una enumeración indicativa ya que para ello debía haberse incluido una cláusula residual teniendo en cuenta que la finalidad de esa norma es precisamente delimitar el ámbito de ese concepto a efectos de esa Ley. No ha sido la Administración sino la Ley 20/91 la que no considera a los efectos de aplicación de la misma a las instalaciones deportivas como un edificio ya que delimita el concepto de edificio restringiéndolo en la letra a) del artículo 5 apartado 5 de la Ley 20/91 a las construcciones destinadas a vivienda o a una actividad económica. Ciertamente una instalación deportiva puede servir ocasionalmente para realizar una actividad económica pero esa no es la finalidad de un estadio que se construye para la realización de

actividades deportivas. Por otra parte no hubiera sido necesario hacer referencia en un apartado específico a las instalaciones deportivas si el legislador hubiera considerado que tienen la condición de edificio a efectos de la Ley 20/91. El concepto de edificio contenido en el diccionario de la RAE no resulta aplicable ya que hay que aplicar el contenido que da a ese concepto la Ley que fija el beneficio fiscal. Ciertamente en otros ámbitos un estadio puede considerarse una obra de equipamiento comunitario pero para determinar si es aplicable el tipo impositivo cero previsto en la Ley 20/1991 para las obras de equipamiento comunitario debe aplicarse el sentido que a ese término se da en la propia Ley. Por ello lo establecido en esta sentencia no es contradictorio con el contenido de otras sentencias de esta Sala citadas por el recurrente en que se hace referencia al contenido del término de equipamiento comunitario a efectos distintos del supuesto aquí enjuiciado que es determinar si es aplicable el tipo impositivo cero del Impuesto General Indirecto Canario a las obras de construcción de un estadio".

FJ 7º.- (...) En el artículo 5.5., apartados a) y e), de la Ley 20/1991 se dice que se consideran edificios *"toda construcción permanente, separada e independiente, concebida*

para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica". Y, a tenor del segundo de los apartados mencionados, no tienen la consideración de edificios, sino de edificaciones, las instalaciones de recreo y deportivas. En consecuencia, no es de aplicación al caso el tipo de gravamen cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 a las instalaciones deportivas, por no tener tales construcciones realizadas por la actora, a efectos del tributo, la consideración de obras de equipamiento comunitario, al no consistir las mismas en edificio. Por tanto, las citadas ejecuciones de obra deben tributar al tipo general del 5%.

TIPO IMPOSITIVO: APLICACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN GENERAL A LAS OPERACIONES DE ENTREGAS DE COMIDA RÁPIDA "PARA LLEVAR" YA QUE TIENEN LA NATURALEZA DE PRESTACIONES DE SERVICIOS DE "RESTAURANTE" SI SE OFRECEN UNA SERIE DE INSTALACIONES O FACILIDADES ENTRE LAS QUE DESTACA UNOS ELEMENTOS DE MOBILIARIO QUE POSIBILITAN EL CONSUMO DE LOS PRODUCTOS EN EL ACTO (MESAS, SILLAS, BARRA...) ; PERO SERÁ APLICABLE EL TIPO DE GRAVAMEN REDUCIDO SI NO EXISTEN ESAS INSTALACIONES O EL ESTABLECIMIENTO SE DEDICA DE FORMA EXCLUSIVA A SERVIR COMIDAS PARA LLEVAR O REPARTIR A DOMICILIO.

TAMBIÉN SERÁ APLICABLE EL TIPO DE GRAVAMEN GENERAL AUN CUANDO LA ACTIVIDAD NO SEA CALIFICABLE COMO RESTAURANTE SI LA VENTA DE ALIMENTOS O BEBIDAS SE HACE PARA SER CONSUMIDAS EN EL MISMO LUGAR DE LA VENTA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 10.12.2013, RECURSO Nº. 137/2012, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

A efectos de determinar el tipo impositivo aplicable, se plantea el Tribunal Superior de Justicia la naturaleza jurídica a efectos del IGIC de las operaciones realizadas por un conocido establecimiento de comida rápida, en particular hamburguesas, a través de sus tres canales de venta: el primero, aquel en que, que previa solicitud del pedido, se sirve y se consume en el local en las sillas y mesas disponibles a las que el propio cliente lleva la comida y/o bebida; el segundo, cuando, al hacer el pedido se indica por el cliente que lo quiere transportar fuera de dichas instalaciones para su consumo por lo que se empaqueta y no se dispone su comida y bebida en bandeja; y, finalmente, cuando el cliente, desde su vehículo, adquiere la comida y /o bebida y se le suministra no en bandeja sino empaquetado para consumir fuera del local.

Aclara el Tribunal que la Administración Tributaria canaria

consideró que los dos primeros suponen claramente una prestación de servicios (siendo el tipo impositivo del IGIC aplicable el general: 5%, en ese momento) mientras que la última modalidad supondría una entrega de bienes gravada al tipo reducido (un 2% en ese momento), y ello considerando que el menú es idéntico en cualquiera de los tres canales y el precio final es asimismo igual, que las dos primeras modalidades tienen como notas comunes que el personal de cocina que se dedica a uno u otro es el mismo así como el que despacha y factura y solo se diferencia en el IGIC por presentarlo en bandeja o embalado, y que, por otra parte, dado que el cliente es quien indica que es para llevar, no hay impedimento alguno para ingerir las consumiciones dentro del local.

Tras el análisis de la doctrina administrativa contenida en las contestaciones a consultas tributarias emitidas por la Dirección General de Tributos (órgano que no ha modificado su criterio), el Tribunal Superior señala:

"Es lo cierto que a pesar de la diferente presentación de los productos adquiridos en los locales de la recurrente según se solicite el servicio para llevar o para consumir en el mismo local, dichos locales cuentan con mesas y sillas, son

locales que están cerrados, climatizados, cuenta con aseos, lo que determina que aun cuando no exista un servicio de camarero en sentido estricto, sí se incluye dentro de la actividad de restauración a la que se refieren las sentencias de Tribunal de Justicia de la CE, dada la existencia además de entrega de alimentos y bebidas de otros servicios destinados a hacer mas agradable el consumo inmediato en un ambiente agradable, existiendo en alguno se sus locales incluso terrazas para su consumo igualmente equipadas con sillas y mesas, servilletas, basuras.

Debiendo añadirse que, aun cuando no existen camareros, dado que es el propio cliente el que recoge la comida y/o bebida y lo transporta a la mesa, así como que dentro del concepto de dicho establecimiento es el propio cliente el que una vez finalizada su consumición retira la bandeja o paquete con los desperdicios y los deposita en los contenedores a dicho fin destinados, existe igualmente empleados que en caso de que dicha operación no sea efectuada por los clientes recogen y mantienen limpio el local.

Sin que sea completamente correcto señalar que desde el año 2006 ha existido un cambio de criterio de la administración, sino más bien, ha existido una aclaración de

conceptos tendente a matizar la diferencia entre dichos servicios de restaurante y el de venta para su consumo en el mismo local ...”

Añade además nuestro Tribunal Superior de Justicia que además la propia entidad inspeccionada tampoco diferenciaba entre aquellas consumiciones adquiridas para su consumo dentro del local y que estima que son prestaciones de gservicios gravadas al tipo general de las que se adquieren “para llevar” y que constituirían entregas de bienes gravadas al tipo reducido, ya que dicha entidad aplica a ambas el mismo precio.

(EN IDÉNTICOS TÉRMINOS PUEDE VERSE TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 05.12.2013, RECURSO Nº. 169/2012, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

CONCESIONES ADMINISTRATIVAS: CONCESIONES DE SERVICIO PÚBLICO; TIENE DICHA NATURALEZA A EFECTOS TRIBUTARIOS, Y DEBE TRIBUTAR EN CONCEPTO DE ITPAJD-TPO EL CONTRATO RELATIVO AL SERVICIO PÚBLICO DE CONSERVACIÓN Y VIGILANCIA DE LOS PARQUES Y JARDINES

DEL MUNICIPIO DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA; LA ENTIDAD CONTRATISTA "NO PRESTA UNOS SERVICIOS", SINO QUE "ASUME LA GESTIÓN DEL SERVICIO" (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 27.12.2013, RECURSO Nº. 135/2011; PONENTE: CÉSAR J. GARCÍA OTERO).

Por parte del TEAR se acordó desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación por el concepto TPO del ITPAJD, en relación con el contrato relativo al servicio público de conservación y vigilancia de los parques y jardines del término municipal de Las Palmas de Gran Canaria, al compartir aquél la tesis de la Administración Tributaria Canaria que calificó el contrato suscrito entre el Ayuntamiento y la entidad aquí demandante como contrato de gestión indirecta de un servicio público de competencia local cuya tributación debe efectuarse por el concepto ITPAJD, modalidad TPO de conformidad con lo dispuesto en los artículos 7.1 B) y 13.2 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD. Frente a ese fallo recurrió el sujeto pasivo alegando que estamos ante un contrato de prestación de servicios que queda sujeto al IGIC.

En el FJ 2º señala el TSJC lo siguiente:

Así las cosas, la respuesta a la cuestión planteada pasa por la calificación jurídica del contrato a efectos tributarios. Y al respecto, como punto de partida, hay que estar a la regulación del régimen tributario de las concesiones administrativas, a las cuales, desde una perspectiva negativa, se refiere el artículo 9, ap. 10º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que advierte que no están sujetas al IGIC *"La constitución de concesiones o autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmueble o instalaciones en puertos y aeropuertos"*, mientras que desde una perspectiva positiva, el artículo 7.1 b) del TRITPAJD sujeta a este impuesto las concesiones administrativas, *"salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos"*, y, por su parte, el artículo 13.2 del mismo cuerpo legal establece una regla especial de equiparación conforme a la cual *"Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, coma consecuencia del*

otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o la atribución de! uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial a favor de particulares”

Por tanto, sin perjuicio de que el contrato no sea, en puridad administrativa, una concesión, en lo que se refiere al aspecto tributario, también tributan por el concepto ITPAJD, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, aquellos actos o negocios que supongan el otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos, con independencia de la denominación que utilicen las partes, y originen un desplazamiento patrimonial a favor de particulares.

Dicha doctrina, aunque en relación a otro servicio municipal contratado con terceros, es plenamente aplicable al caso examinado en el que el contrato tiene por objeto el servicio público de conservación y vigilancia de parques y jardines, y en el que, según la cláusula primera, las prestaciones a ejecutar por la contratista consistirán, entre otras, en la realización de las labores para el ajardinamiento, conservación y mantenimiento de la obra civil, mantenimiento de la red e infraestructura de riego, mantenimiento de la maquinaria y

flota adscrita al servicio, conservación, mantenimiento, limpieza y en general el buen estado de los espacios libres, jardines y elementos vegetales.

En el FJ 3º de dicha Resolución, añade el TSJC:

Estamos, pues, ante un servicio público que, en principio, corresponde prestar al Ayuntamiento con la finalidad de satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal, al que se refiere expresamente al artículo 25.1 b) de la Ley de Bases de Régimen Local que incluye en el apartado los servicios públicos de *“Medio ambiente urbano: en particular, parques y jardines públicos, gestión de los residuos sólidos urbanos y protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas*, por lo que los contratos para la prestación de dichos servicios públicos suponen un otorgamiento de facultades de gestión a las entidades privadas, lo que se conoce como gestión indirecta del servicio público, y suponen un desplazamiento patrimonial a favor de particulares en cuanto que va a ser la entidad contratista la encargada de la gestión del servicio público de competencia municipal. Dicho de otra forma, se cede a la empresa la gestión del servicio público a través de un contrato que, a efectos

tributarios, esto es, a los efectos que aquí interesan, debe ser calificado como equiparable a una concesión administrativa de las contempladas en los artículos 154 y ss. del TRLCAP.

No estamos ante un contrato de servicios a los que se refiere el artículo 196.3 del TRLCAP, entre los que se incluyen los de *"mantenimiento, conservación, limpieza y reparación de bienes, equipos e instalaciones"* pues, como vimos, en tanto en cuanto el objeto va unido a un servicio público que debe prestar el Ayuntamiento y cuya realización y gestión cede a un tercero, queda excluida la calificación como arrendamiento de servicios, prevista para aquellas modalidades de contratación en las que no exista cesión de la gestión de servicios públicos sino encomienda a un particular de la prestación de un determinado servicio en relación con el funcionamiento y fines de la Administración. Como decíamos en la sentencia de 13 de mayo del año en curso, la entidad contratista *"no presta unos servicios"*, sino que *"asume la gestión del servicio"*, que, además, es un servicio público que debe prestar el Ayuntamiento y que puede hacerlo de forma directa o indirecta.

La inexistencia de canon y la existencia de una contraprestación

económica a cambio de la prestación del servicio no excluye la sujeción a efectos tributarios al ámbito del ITPAJD conforme prevé el artículo 13.2 del TR de la Ley del Impuesto que establece una equiparación, por lo que ni siquiera es necesario entrar a examinar si el contrato encubre o no una concesión, basta señalar que se trata de un contrato de gestión de un servicio público y no de un contrato de arrendamiento de servicios, y que la propia dinámica contractual supone la cesión de la gestión de ese servicio, careciendo de trascendencia alguna, siempre a efectos tributarios, la clasificación que pueda tener el contrato conforme al Real Decreto 1098/2001.

CONCESIONES ADMINISTRATIVAS: BASE IMPONIBLE; CORRECTA CUANTIFICACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA AL RESULTAR APLICABLES, SIN CARÁCTER EXCLUYENTE, LA REGLA O REGLAS PERTINENTES EN FUNCIÓN DE LA NATURALEZA DE LAS OBLIGACIONES DEL CONCESIONARIO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.01.2014, RECURSO Nº. 504/2011; PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

Habiéndose incoado un acta de disconformidad por parte de la Inspección de Tributos de la Administración Tributaria Canaria de la que resultó una liquidación en

concepto del ITPAJD, la misma fue impugnada en vía económico-administrativa en virtud de reclamación que fue desestimada por el TEAR (Sala de Santa Cruz de Tenerife) por resolución de 28 de septiembre de 2011 que fue a su vez objeto de recurso contencioso-administrativo.

En lo que se refiere al fondo del asunto, señala el TSJ en su sentencia (FJ 3º) lo siguiente:

"La resolución del TEAR señala que el artículo 13 del Texto Refundido del Impuesto de 1993, en su apartado 3º, en la redacción aplicable, determina que la base imponible se fijará por aplicación de la «regla o reglas» que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de entre las que se indican.

Así es, la base imponible del impuesto se determinará conforme a las referencias contempladas en el artículo 13 del Texto Refundido del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que establece en su apartado 3, como regla general, que se fijará por «la aplicación de la regla o reglas» que, en atención a la «naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario» resulten

aplicables de las que seguidamente indica

No se trata por lo tanto, como plantea la entidad actora, de la aplicación excluyente de alguna de sus reglas, sino que claramente refiere que se aplicarán las que resulten conducentes para determinar «el valor real del derecho originado por la concesión», base imponible del impuesto.

Como en el caso se trataba de una concesión de duración superior a un año que establecía dos tipos de canon -variables-, el de 31 euros por plaza de aparcamiento (175 plazas) y el canon por los servicios y actividades lúdico recreativas de 378,94 euros mensuales (4.547,28 cantidad anual), procedía su capitalización al 10%, para obtener una base imponible de 99.722,80 euros, y una cuota tributaria de 6.481,98 euros (sin descontar la cantidad ingresada ni añadir el recargo).

Como además ("regla c") se pactó la obligación del concesionario de revertir a la Administración las instalaciones vinculadas, procedía igualmente computar el valor neto contable estimado de los bienes a la fecha de reversión, más los gastos previstos para la reversión. Fijando la norma la forma para el cálculo del

valor neto contable de los bienes, al señalar que «se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas», resolviendo las dudas interpretativas sobre la determinación del «fondo de reversión», al que se refería este apartado antes de la reforma introducida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Conformes las partes en que procedía la aplicación de los coeficientes referidos a «Elementos Comunes, Edificios y construcciones», de la Tabla de Coeficientes de Amortización del Anexo del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el encuadramiento del edificio de aparcamientos dentro de «Edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas» se justifica por exclusión de los demás grupos

o agrupaciones considerados: «edificios industriales y almacenes» y «casetas, cobertizos, tinglados, barracones y similares de construcción liviana fija».

En cuanto a la aplicación del porcentaje de amortización para obtener el valor neto contable de los activos al tiempo de la reversión, el artículo determina la aplicación del «porcentaje medio» resultante de las Tablas, no del máximo como pretende la actora. Por lo que nuevamente aparece justificada la consideración del 1,5%, media del coeficiente máximo y mínimo (2%-1%) y el periodo de amortización máximo de la Tabla (100 años), puesto en relación con la duración de la concesión (50 años).”