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 EN LOS MESES DE FEBRERO A JULIO DEL EJERCICIO 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: impresión de folletos y carteles

"- Si la entidad mercantil adquirente facilita a la entidad mercantil consultante el formato del folleto o del cartel y ésta se limita a una mera impresión de folletos y carteles, con la posterior transmisión del poder de disposición de los citados bienes corporales, nos encontramos ante una entrega de bienes sujeta y no exenta del IGIC (…)"

"La actividad de impresión responde a las características de una entrega de bienes en la medida en que se limita a una mera operación de reproducción de documentos en soporte, en este caso papel, con transmisión del poder de disposición sobre éstos del empresario impresor al cliente que lo ha encargado.

Por tanto, esta operación se califica de entrega de bienes de acuerdo con lo establecido en el artículo 6.1 de la Ley 20/1991."

- Si la entidad mercantil adquirente encarga a la entidad mercantil consultante la elaboración del folleto o del cartel y su posterior impresión, nos encontramos ante una prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria (…)"

(Contestación vinculante de fecha 28/03/2014)

Clave: impresión y encuadernación de libros

Impresión y encuadernación de libros, recibiendo la entidad mercantil consultante del cliente

los archivos listos para su impresión.

En este caso la entidad mercantil consultante no se limita a la mera impresión (que supondría disponer de la consideración de entrega de bienes, como se expresa en la consulta que se ha reproducido), sino que además encuaderna el resultado de la impresión. Teniendo en cuenta que la encuadernación supone, de acuerdo con la definición de la Real Academia Española de la Lengua (en adelante, RAE), juntar, unir, coser varios pliegos o cuadernos y ponerles cubiertas, nos encontramos con un servicio complementario imprescindible para que el resultado sea un libro.

Debe recordarse que un libro se define, conforme a la RAE, como conjunto de muchas hojas de papel u otro material semejante que, encuadernadas, forman un volumen.

La conjunción, totalmente necesaria para la consecución de un libro, de impresión y encuadernación implica que nos encontramos ante una ejecución de obra mobiliaria que dispone, en todo caso y por el juego de lo dispuesto en los artículos 6.2.4º y 7.2.6º de la Ley 20/1991, de la consideración, a efectos del IGIC, de prestación de servicio.

(…)

Diseño, maquetación, impresión y encuadernación de libros.

Si la impresión y encuadernación de un libro implican disponer de la consideración de ejecución de obra mobiliaria, con más razón si, además, la entidad mercantil consultante realiza las actividades de diseño y maquetación.

Por tanto, nos encontramos ante una prestación de servicio (…)"

(Contestación vinculante de fecha 10/06/2014)

Clave: servicios de catering

"Primero.- Tienen la consideración de servicio de catering sujetos al tipo impositivo general del 7 por cien las siguientes operaciones:

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en las cocinas que son propiedad de los colegios. Las comidas se servirán en el comedor del colegio por personal no dependiente de la entidad consultante.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus

propias cocinas. Las comidas son enviadas a los colegios donde se sirven en los comedores. En estos casos, la comida se servirá en el comedor por personal no dependiente de la entidad consultante.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en las cocinas que son propiedad de los colegios. Las comidas se servirán en el comedor del colegio por personal dependiente de la entidad consultante. Las funciones de dicho personal consistirán en servir la comida, ayudar a los niños a comer y custodiarlos.

- Preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los colegios donde se sirven en los comedores. En este caso, la comida se servirá por el personal dependiente de la entidad consultante. Las funciones de dicho personal consistirán en servir la comida, ayudar a los niños a comer y custodiarlos.

Segundo.- Tiene la consideración de entrega de bienes sujeta al tipo reducido del 3 por cien la operación de preparación de comidas por la entidad mercantil consultante en sus propias cocinas. Las comidas son enviadas a los domicilios de personas mayores. El personal de la entidad consultante no ayuda o asiste a las personas mayores a tomar la comida

Tercero.- Tiene la consideración de prestación de servicio sujeta, de estar localizada en Canarias, al tipo general del 7 por cien, bien por tratarse de un servicio de catering o bien por tratarse de venta de bebidas o alimentos para ser consumidos en el mismo lugar, la operación de venta a bordo de aeronaves de alimentos y bebidas a los pasajeros durante el vuelo por la entidad mercantil consultante. En ocasiones, las ventas de dichos bienes se producen directamente a los pasajeros. En otras ocasiones se venden a compañías dedicadas a la navegación aérea quienes posteriormente durante el vuelo suministrarán dichos alimentos y bebidas a los pasajeros.

Lo señalado en párrafo anterior es sin perjuicio de la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 12.3 y 4 de la Ley 20/1991."

(Contestación vinculante de fecha 24/04/2014)

Clave: órgano técnico jurídico

"- Están no sujetas al IGIC, por la consideración de la entidad mercantil consultante como "órgano técnico-jurídico" del ente territorial local titular de su capital social y por inaplicación del artículo 4.1 de la Ley 20/1991, las actuaciones de cobranza de tributos locales derivadas de la encomienda efectuada por el citado ente territorial.

- No tiene la consideración de contraprestación de una operación sujeta al IGIC los importes ransferidos por el ente local a la sociedad mercantil consultante para cubrir los gastos de personal y gastos generales, puesto que su única finalidad es la dotación de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones encomendadas."

(Contestación vinculante de fecha22/04/2014)

Clave: transmisión unidad económica

"La sociedad mercantil consultante ha adquirido en subasta pública varios bienes inmuebles. Estos bienes inmuebles se agrupan en su conjunto en un hotel y se encuentra arrendado para su explotación hotelera."

El artículo 9.1º de la Ley 20/1991 contempla un supuesto de no sujeción, concretamente aplicable a "*La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4 de esta Ley*."

Las letras a), b), c) y d) del citado artículo 9.1º contemplan diversos supuestos en los que no resulta de aplicación la no sujeción.

Concretamente en la letra c) se recoge la siguiente excepción:

"Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior, las siguientes transmisiones:

(…)

c) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5.4.a) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma."

La exclusión de la no sujeción prevista en la mencionada letra c) exige el cumplimiento de un conjunto de requisitos, entre los que destaca que el transmitente tenga exclusivamente la condición de empresario o profesional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.4.a) de la Ley 20/1991. Este precepto dispone:

"*4. Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:*

a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles."

De este artículo, y a los efectos de la presente consulta, debemos destacar la referencia en el último párrafo a los arrendadores de bienes. La cuestión se centra en determinar si en el concepto "arrendadores de bienes" puede englobarse a la entidad transmitente A que tiene la consideración de arrendador de industria, en este caso, hotelera.

A juicio de esta Dirección General de Tributos la respuesta debe ser negativa. Cuando la ley utiliza la expresión "arrendador de bienes" lo hace para referirse a la mera cesión del uso o goce temporal de un bien mueble o inmueble mediante un precio cierto. En el arrendamiento de industria, el objeto de cesión no son los bienes que en el mismo se enumeran, sino una unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada.

Significativo de que el término "arrendadores de bienes" no incluye a los arrendadores de industria, es el contenido del artículo 7.2.2º de la Ley 20/1991 cuando dispone:

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

(…)

2º.- Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

Si el legislador hubiera estimado que se encontraba dentro del concepto de arrendamiento de bienes hubiera, por ejemplo, redactado el artículo 7.2.2º del modo siguiente: "*2º.- Los arrendamientos de bienes, entre otros, los de industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.".*

Derivado de todo lo expuesto, nos encontramos que no resultaría aplicable la excepción prevista en el artículo 9.1.c) de la Ley 20/1991 cuando el transmitente es una arrendador de industria.

La realidad de la operación es que no nos encontramos ante una mera cesión de bienes sino ante una variedad de elementos debidamente organizados y aptos para obtener inmediatamente un producto económico, por lo que estamos en presencia de una unidad patrimonial con vida propia que constituye una unidad económica autónoma.

(Contestación vinculante de fecha 30/06/2014)

B) Concepto Empresario

Clave: comunidad de propietarios

"- No tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC la comunidad de propietarios que únicamente efectúa la mera gestión y administración de las zonas comunes del edificio, con independencia de que el edificio esté constituido solo por viviendas, solo por locales de negocio u oficinas o por viviendas, locales y oficinas.

- Por el contrario, tendrán la consideración de sujeto pasivo del IGIC las comunidades de propietarios cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto, por tratarse de actividades distintas de las de la mera gestión y administración de las zonas comunes del edificio, tales como el arrendamiento de partes comunes (para publicidad, instalación de antenas de telefonía móvil, etc.) y, en general, aquellas comunidades de propietarios de bienes inmuebles destinados a actividades de ocio o comerciales y, en particular, las comunidades de titulares de derechos de aprovechamiento por turno."

En lo relativo a comunidades de propietarios que únicamente efectúa la mera gestión y administración de

las zonas comunes del edificio, la presente consulta modifica la doctrina administrativa contenida en las siguientes consultas vinculantes:

- La 1084 de 5 de octubre de 2006
- La 1334 de 19 de enero de 2010
- La 1569 de 7 de mayo de 2013

(Contestación vinculante de fecha 27/05/2014)

Clave: comunidad de propietarios

"- No tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC la comunidad de propietarios consultante que únicamente efectúa la mera gestión y administración de las zonas comunes del edificio, con independencia de que gran parte de los apartamentos que integran el edificio hayan sido cedidas por sus propietarios a una comunidad de explotación para su uso turístico.

- No tienen la consideración de contraprestación de una operación sujeta al IGIC las derramas exigidas por la comunidad de propietarios consultante y que deben abonar todos los propietarios como consecuencia de la rehabilitación integral del edificio.

- La comunidad de propietarios consultante tendría la consideración de empresario a efectos del IGIC en el supuesto de cesión onerosa de uso de zonas comunes a la comunidad de explotación, estando esta cesión sujeta y no exenta del IGIC."

(Contestación vinculante de fecha 12/06/2014)

C) Exenciones en operaciones interiores

Clave: psicopedagogo

"La persona física consultante, licenciada en psicopedagogía, presta servicio dereeducación pedagógica consistente en dar ayuda al alumnado con necesidad específica de apoyo educativo. Se ha dado de alta en el epígrafe del IAE de actividades profesionales 2.899 Otros profesionales relacionados con los servicios a que se refiere esta división. Consulta si dicha prestación de servicio se encuentra exenta del IGIC."

Se analizan la posible aplicación de distintas exenciones:

- Art. 50.Uno.3 de la Ley 4/2012:

" (…) 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"

- Art. 50.Uno.8:

"La aplicación de esta exención está condicionada al cumplimiento de un requisito objetivo y a un requisito subjetivo. El objetivo es que debe tratarse de una operación que debe tener la consideración, a efectos del IGIC, de prestación de servicio y además de ser alguna de las citadas expresamente en el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012. Hay que resaltar que se trata de una relación cerrada de prestaciones de servicios. El requisito subjetivo implica que para que tales prestaciones de servicios se encuentren exentas del IGIC únicamente pueden ser efectuados por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social.

El concepto de entidad o establecimiento de carácter social, a efectos del IGIC, viene establecido en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012

(…)

Vistos los requisitos para disponer de la consideración de entidad o establecimiento de carácter social a efectos del IGIC, es evidente que en ningún caso una persona física podría disponer de tal reconocimiento."

- Art. 50.Uno.10

"En este supuesto se cumple el requisito subjetivo de tratarse de una persona física y el requisito objetivo de que para el desarrollo de su actividad profesional no requiere darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Ahora bien, se incumple otros de los requisitos objetivos puesto que la actividad que desarrolla (reeducación pedagógica consistente en dar ayuda al alumnado con necesidad específica de apoyo educativo) no puede calificarse de clases a título particular sobre materias comprendidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español."

(Contestación vinculante de fecha 27/02/2014)

Clave: cronista deportivo

"El artículo 50.Uno.28º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes
operaciones: (…)

28º. Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores."

"1º Se encuentra sujeta y exenta del IGIC la prestación de servicio de elaboración de crónicas de partidos de fútbol para una agencia de noticias. En ningún caso se encontrará exenta del IGIC la prestación de servicio de cesión de dicha crónica por parte de la agencia de noticias a un periódico o revista.

2º. Se encuentra sujeta y no exenta del IGIC la prestación de servicio de retransmisión para una radio de "minuto y resultado" de partidos de fútbol, así como el resumen final. Tampoco resultaría aplicable la exención a la prestación de servicio de elaboración de crónicas de partidos para su emisión en programas radiofónicos."

(Contestación vinculante de fecha 11/03/2014)

Clave: reconocimientos médicos carnet de conducir

"Se encuentra sujeta y no exenta del IGIC, por no resultar de aplicación lo dispuesto en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, la prestación de servicio de emisión de informe de reconocimiento médico para la obtención de carnet de conducir."

(Contestación vinculante de fecha 10/03/2014)

Clave: asociación musical

"La entidad consultante es una asociación con personalidad jurídica sin ánimo de lucro, que está legalmente reconocida e inscrita en el Registro de Asociaciones de Canarias y presta un servicio de enseñanza de música a sus asociados."

"- No es de aplicación la exención del artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012 a la asociación consultante, ya que al desarrollar una actividad encaminada a beneficiar a sus propios asociados, no podemos afirmar que nos encontramos ante una actividad de carácter cívica. Por

ello, las clases de música a sus asociados se encuentran sujetas y no exentas del IGIC.

- No teniendo la asociación consultante la consideración de ente de derecho público, ni de centro docente, conforme a lo establecido en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 únicamente estaría exenta del IGIC la prestación de servicio de enseñanza de música a los asociados, sí la asociación dispone de una autorización administrativa para el ejercicio de la actividad de enseñanza o una homologación del curso de música que presta."

(Contestación vinculante de fecha 10/04/2014)

D) Lugar de realización del hecho imponible

Clave: servicios mantenimiento de un inmueble

"La prestación de servicio de mantenimiento de la instalación eléctrica de un local comercial radicado en Canarias, prestado por un empresario no establecido en Canarias, se encuentra sujeta al IGIC, por tratarse de un servicio relacionado con un bien inmueble sito en Canarias, con independencia de que el empresario adquirente se encuentre o no establecido en este territorio."

(Contestación vinculante de fecha 31/03/2014)

E) Sujeto pasivo

Clave: ente público, inversión del sujeto pasivo

"Es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º, letra h), de la Ley 20/1991, en las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. El mencionado supuesto de inversión del sujeto pasivo es aplicable en las operaciones devengadas a partir del 28 de diciembre de 2012.

Respecto al alcance subjetivo, el supuesto será aplicable, en todo caso y entre otros sujetos, en los promotores que sean personas jurídicas, incluidos los entes públicos, y la propia Consejería de Obras Públicas, Transportes y Política Territorial, con independencia de que

actúen o no como empresarios o profesionales.

En las facturas emitidas por el contratista principal o los subcontratistas en las que sea de aplicación la inversión del sujeto pasivo, emitidas entre el 28 y el 31 de diciembre de 2012, se deberá hacer constar que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación. En las emitidas a partir del 1 de enero de 2013 la mención "inversión del sujeto pasivo".

(Contestación vinculante de fecha 01/02/2014)

Clave: ejecución de obra, inversión del sujeto pasivo

"Primero.- Es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo, a que se refiere el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, en la ejecución de obra de construcción de un establecimiento en una terminal de aeropuerto o estación de ferrocarril, incluida en su caso, la demolición del local existente, al tratarse de una ejecución de obra de construcción de una edificación consecuencia de un contrato promovido por el consultante y un contratista. No impide la inversión del sujeto pasivo, el hecho de que la ejecución de obra se realice en suelo del cual no es propietario, sino en virtud de un contrato de arrendamiento o por una concesión administrativa.

Segundo.- No es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo, a que se refiere el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, en la ejecución de obra de reforma de un local ubicado en una terminal de aeropuerto o estación de ferrocarril, consistentes, en líneas generales, en la redistribución interior de espacios, albañilería, fontanería, electricidad, cambio de mobiliario y demás actuaciones necesarias para adaptar el establecimiento ya existente a sus nuevas necesidades, al no tener la consideración en el IGIC de una obra de construcción o rehabilitación de una edificación.

Tercero.- Se considera como operación única aquella constituida por la ejecución de obra de construcción de un edificio y, en su caso, la de aquellos bienes que pasarán a tener la consideración de bien inmueble por incorporación, tales como el mobiliario fijado al suelo del local., armarios empotrados, etc., y otras prestaciones accesorias como la redacción del proyecto de la obra o la dirección de obra, todos ellos aportados o prestados por un único contratista en virtud de un contrato único. Esta operación recibirá el

tratamiento mencionado en el punto primero.

Cuarto. No es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo, a que se refiere el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, a la entrega de mobiliario, electrodomésticos y otros bienes muebles o semovientes, aunque dicha entrega sea resultado de un contrato único del que se derive también una operación en la que sea de aplicación el citado supuesto de inversión del sujeto pasivo por tratarse de una ejecución de obra de construcción de una edificación."

(Contestación vinculante de fecha 27/03/2014)

F) Deducción y devolución

Clave. Comunidad de propietarios

"En el supuesto de que la comunidad de propietarios tuviera la consideración de empresario por la cesión onerosa de uso de zonas comunes a la comunidad de explotación, la deducción de las cuotas del IGIC soportadas por la comunidad de propietarios estaría sujeta a las siguientes reglas:

a) No podrían ser objeto de deducción, en ningún porcentaje, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen, de forma simultánea o alternativa, en la realización de operaciones no sujetas, por no disponer la comunidad de propietarios de la consideración de empresario o profesional, y en la realización de la prestación de servicio de cesión onerosa del uso de zonas comunes a la comunidad de propietarios sujeta y no exenta del IGIC, salvo que:

a´) Los bienes se utilicen para actividades no empresariales o profesionales de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

b´) Los bienes sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, en que cabe una afectación parcial. En este caso, cabría la deducción, de cumplirse los requisitos para su ejercicio, de la parte de la cuota del IGIC correspondiente a la afectación real a la actividad de prestación de servicio onerosa de cesión de uso de zonas comunes a la comunidad de explotación.

b) Serían deducibles, siempre y cuando se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción previstos en el Capitulo Primero del Título II de la Ley 20/1991, las cuotas

del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente por la comunidad de propietarios consultante en la prestación de servicio onerosa de cesión de uso de zonas comunes a la comunidad de explotación sujeta y no exenta del IGIC.

(Contestación vinculante de fecha 12/06/2014)

G) Tipos impositivos

Clave: ejecuciones de obras de infraestructuras de aguas

"1º.- Resulta aplicable el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 a la adquisición por parte del Consejo Insular de Aguas consultante de materiales y energía, así como reparación, mantenimiento y mejora, con destino a la realización de sondeos, pozos, cauces, depósitos de almacenamiento, embalses, presas, tuberías y redes públicas de distribución de aguas.

2º.- La aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 no exige el previo reconocimiento de la aplicación de este tipo por parte de la Administración Tributaria Canaria. No obstante, nada evita que la Administración pública adquirente o contratante pueda requerir de la Administración Tributaria Canaria el previo reconocimiento del tipo cero cuando también entienda que resulte aplicable el tipo cero previsto en las letras i) y j) del artículo 52 de la Ley 4/2012. La denegación, en su caso, de la aplicación del tipo cero no impedirá que resulte exigible este tipo conforme a lo dispuesto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012."

(Contestación vinculante de fecha 10/03/2014)

Clave: gestión de residuos

"La entidad mercantil desarrolla la actividad de recogida de residuos (ordenadores, fotocopiadoras, neveras, lavadoras y de más aparatos eléctricos y/o electrónicos), su transporte a un almacén propio, su clasificación por distintos tipos de materiales (plástico, vidrio, cobre, elementos corrosivos, etc.), pesado, embalado y transporte a entidades o empresas de reciclado o destrucción de los residuos.

El conjunto heterogéneo de actividades que desarrolla la entidad mercantil consultante se engloba en la gestión de residuos, en su faceta de recogida, que debe calificarse, a

efectos del IGIC, como prestación de servicio (…)

La recogida de residuos no implica el mero transporte desde el lugar donde se encuentran los residuos hasta el almacén de la entidad consultante y posteriormente hasta la sede del empresario encargado del tratamiento de los mismos. Es un elemento más del concepto general de recogida que engloba, además, el acopio, clasificación y almacenamiento de los residuos.

El acopio, clasificación y almacenamiento son factores básicos en la gestión de los residuos, siendo el transporte (como conducción de cosas de un lugar a otro) un elemento secundario o accesorio. Por tanto, el servicio de recogida de residuos no puede calificarse de servicio de transporte.

El servicio de recogida debe calificarse de prestación única que abarca servicios heterogéneos, por lo que no cabe desmenuzar los distintos componentes que lo integra para analizar de forma separada su tributación y tipo impositivo aplicable. De este modo, y a título de ejemplo, se incluye en la base imponible del servicio de recogida, el transporte porque deriva de la prestación principal tributando, lógicamente, al mismo tipo impositivo. (…)"

(Contestación vinculante de fecha 26/06/2014)

Clave: hielo

"**-** Están sujetas al tipo cero las entregas de cubitos de hielo y de hielo escarchado o industrial."

(Contestación vinculante de fecha 05/06/2014)

H) Regímenes especiales

Clave: régimen especial simplificado. Deducción activo fijo.

"La persona física consultante desarrolla la actividad de transporte por autotaxi acogido al epígrafe del IAE 721.2. En el año 2012 adquirió un taxi soportando la correspondiente cuota del IGIC comenzado su utilización en el mismo año. Durante el año 2012 su actividad de transporte se encontraba exenta por aplicación de la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991 y en la Disposición transitoria cuarta de la Ley 4/2012. En el año 2013 se acogió al régimen simplificado."

"- La persona física consultante no tiene derecho a la deducción de la

cuota soportada en la adquisición del taxi, puesto que el porcentaje definitivo de deducción del año en que se devengó la cuota del IGIC correspondiente a dicha adquisición (2012) fue cero.

- La persona física consultante tiene derecho a deducir, derivado de la aplicación del proceso de regularización de las cuotas deducibles soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión previsto en los artículos 40 y 41 de la Ley 20/1991, parte de la cuota soportada en la adquisición del taxi."

(Contestación vinculante de fecha 12/03/2014)

Clave: régimen especial criterio caja. Cese en la actividad

"1º El devengo del IGIC correspondiente a las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas durante la vigencia del régimen especial del criterio de caja, así como el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios, seguirán bajo las reglas del devengo y del nacimiento del derecho a la deducción del citado régimen especial, aunque el sujeto pasivo haya cesado en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2º El sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja que ha cesado en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, tendrá obligación de declarar, a través de la autoliquidación ocasional (modelo 412), las cuotas del IGIC devengadas con posterioridad al cese. No obstante, cuando las cuotas del IGIC se han devengado en el mes de diciembre se declararan las mismas en la autoliquidación periódica correspondiente al último período de liquidación del año, siempre y cuando en esta autoliquidación se ejercita el derecho a la deducción de cuotas del IGIC soportadas.

3º El sujeto pasivo establecido en Canarias acogido al régimen especial del criterio de caja y que ha cesado en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, tendrá derecho a la devolución, a través de la autoliquidación periódica correspondiente al último período de liquidación del año, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios cuyo nacimiento del derecho a la deducción se ha producido con posterioridad al cese, salvo en el supuesto que en la citada autoliquidación se declaren cuotas del IGIC devengadas en el mes de

diciembre y su importe sea superior a la cuantía de las cuotas deducidas."

(Contestación vinculante de fecha 10/03/2014)

II.- ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994

Clave: ejecuciones parciales de obras

"Esta Dirección General de Tributos ha mantenido en diversas consultas una posición negativa a admitir la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a ejecuciones de obras parciales, aunque en la conjunción de todas ellas el resultado fuera un bien de inversión. Se partía, para mantener esta posición doctrinal, que cada ejecución de obra constituye un hecho imponible independiente y sobre cada hecho imponible debe analizarse de forma separada si se dan los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal objeto de consulta. En este sentido, y puesto que el resultado de cada ejecución parcial no era un bien de inversión, sino que podría disponer de tal consideración el resultado final de todas las ejecuciones de obra, se concluía la inaplicación de la exención.

De esta forma, en la consulta vinculante 1148 de 20 de junio de 2007 se expresaba:

"Esta Dirección General de Tributos (en función de la doctrina emitida en anteriores consultas tributarias relativa a la antigua redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, perfectamente trasladable a su nueva redacción), ha tenido ocasión de sistematizar el requisito objetivo de que el bien adquirido, importado o el obtenido de la ejecución de obra que tenga la consideración de prestación de servicio, debe tener la consideración de bien de inversión. Entre ellos resulta relevante a efectos de la emisión de la presente consulta tributaria el requisito objetivo que se ha dado en denominar "consideración unitaria del bien de inversión". Con ello se ha querido enfatizar que el bien entregado, si nos referimos a entregas de bienes, o que ha sido resultado material de una ejecución de obra (prestación de servicios) debe reunir las características morfológicas y funcionales que permitan calificar al mismo como de inversión en el mismo momento de su puesta a disposición del adquirente, y ser destinado directamente como instrumento de trabajo o medio de explotación. En el supuesto planteado por el consultante instalaciones de aire acondicionado,

en edificaciones, resultan ser, desde el punto de vista del IGIC, ejecuciones de obra calificables como prestaciones de servicio, si bien su resultado material no resulta ser un bien de inversión en sí mismo considerado. En efecto, tal y como resulta de la documentación aportada, dichas instalaciones quedan unidas a las edificaciones de una manera fija y permanente de manera que no pueden separarse de la misma sin quebranto de la materia o deterioro del objeto, es decir, se trata de bienes inmuebles por incorporación a los que se refiere el artículo 334.3 del Código Civil, y su fundamento es contribuir a la habitabilidad o funcionalidad del bien inmueble al que se incorporan, sin que pueda presumirse que realizan una función propia o autónoma respecto al mismo. Esta circunstancia es evidente respecto a la instalación de aire acondicionado que se pretende por lo que no cabe considerar a dicha instalación como un bien de inversión independiente de la edificación a la que se incorpora, siendo realmente el bien de inversión la edificación.

En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que en la ejecución de obra cuyo resultado material consista en la instalación de aire acondicionado que se incorpore a una edificación, no puede tener la consideración de bien de inversión individualmente considerado respecto a la edificación a la que se incorpora, por lo que no será de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994."

Este criterio, que debe ser mantenido, a juicio de este centro directivo, en el caso de ejecuciones de obras aisladas, debe ser objeto de matización en el supuesto objeto de consulta.

Conforme al texto de la consulta, nos encontramos con las siguientes condiciones:

- La entidad consultante es promotora de una nueva edificación destinada a su afectación a la actividad de venta al menor.
- La construcción de la edificación se realiza a través de ejecuciones de obras que son contratados directamente por el promotor con distintos proveedores.
- Las ejecuciones de obras derivan de un único proyecto de ejecución.
- Tales ejecuciones de obra se realizan bajo las pautas de una única dirección facultativa y de obra.
- La conjunción de todas las ejecuciones de obras parciales tienen como resultado un bien de inversión: una gran superficie comercial.

- Ninguna de las ejecuciones de obras podrán entrar en funcionamiento de forma independiente.

A estas ejecuciones de obras parciales, y bajo las condiciones descritas, les resulta de aplicación el beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Una interpretación contraria sería discriminatoria respecto al supuesto de actuación "llave en mano". Ninguna duda habría para la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, si la entidad mercantil consultante y promotora encargara a un empresario la construcción de la edificación (que se tratara, por tanto, de una ejecución de obra única) y el empresario constructor fuera el que encargara las ejecuciones de obras parciales citadas en el texto de la consulta a distintos proveedores.

Tanto en el supuesto planteado como en el caso de "llave en mano", el resultado es el mismo: un bien de inversión, por lo que debe tener el mismo tratamiento fiscal."

(Contestación vinculante de fecha 20/02/2014)

III.- IMPUESTO SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO

A) Sujeto pasivo

Clave: entregas con destino a depósito

"(..) podemos sintetizar quién es el sujeto pasivo del IECDP del modo siguiente:

a) Con carácter general, el primer comerciante mayorista que entregue el combustible objeto del tributo, cuando lo ha adquirido a su fabricante. La consideración de sujeto pasivo es con independencia del adquirente del combustible.

b) Con carácter especial:

- El importador del combustible objeto del tributo.
- El fabricante en el ámbito de aplicación territorial del IECDP del combustible objeto del tributo, siempre y cuando entregue el combustible a personas físicas o jurídicas que no tengan la condición de mayorista.
- El titular del depósito fiscal, como sustituto del contribuyente, en el supuesto de que la entrega efectuada por el sujeto pasivo sea para introducir directamente el combustible

objeto del tributo en un depósito cuya titularidad sea distinta del sujeto pasivo, y siempre y cuando la salida del depósito fiscal no sea en régimen suspensivo.

(…)

Se plantea la siguiente situación: entrega por parte de la entidad B de combustible objeto del tributo (gasóleo de automoción), que a su vez lo importó, a la entidad A (entidad consultante). La entrega se realizará en un depósito fiscal del que es titular la entidad B, y para la retirada del gasóleo la entidad A acudirá con un camión cisterna.

Diferenciaremos los siguientes supuestos:

A) El destino del gasóleo no es su introducción en un depósito fiscal titular de la entidad A (entidad consultante).

En este supuesto, tendrá la consideración de sujeto pasivo la entidad B, que está obligada a repercutir el impuesto en la factura que debe emitir, estando también obligada a declarar la cuota devengada a la Administración Tributaria Canaria. La entidad A (entidad consultante) estará obligada a soportar la repercusión.

B) El destino del gasóleo es su introducción en un depósito fiscal cuya titularidad corresponde a la entidad A (entidad consultante).

En este supuesto, la entidad A (entidad consultante) tendrá la consideración de sustituto del contribuyente, estando obligado a repercutir la cuota devengada, cuando se produzca dicho devengo (a la salida del depósito fiscal), y a declararla ante la Administración Tributaria Canaria.

No obstante, si la entrega efectuada por la entidad A tiene como destino un depósito fiscal cuya titularidad corresponde a un tercero, la entidad A no tiene la consideración de sustituto del contribuyente.

C) El destino del gasóleo es su introducción en un depósito fiscal cuya titularidad corresponde a una entidad diferente a la entidad A (entidad consultante) y a la entidad B.

En este caso, tendrá la consideración de sustituto del contribuyente la entidad titular del depósito fiscal de destino.

En los supuestos B) y C) es indiferente que el traslado desde el depósito fiscal titularidad de la

entidad B a otro depósito fiscal se realice en un camión cisterna de la entidad A (entidad consultante)."

(Contestación vinculante de fecha 03/03/2014)

Clave: importador de combustible

"(…) podemos sintetizar quién es el sujeto pasivo del IECDP del modo siguiente:

a) Con carácter general, el primer comerciante mayorista que entregue el combustible objeto del tributo, cuando lo ha adquirido a su fabricante. La consideración de sujeto pasivo es con independencia del adquirente del combustible.

b) Con carácter especial:

- El importador del combustible objeto del tributo.
- El fabricante en el ámbito de aplicación territorial del IECDP del combustible objeto del tributo, siempre y cuando entregue el combustible a personas físicas o jurídicas que no tengan la condición de mayorista.
- El titular del depósito fiscal, como sustituto del contribuyente, en el supuesto de que la entrega efectuada por el sujeto pasivo sea para introducir directamente el combustible objeto del tributo en un depósito cuya titularidad sea distinta del sujeto pasivo, y siempre y cuando la salida del depósito fiscal no sea en régimen suspensivo.

La entidad mercantil manifiesta que es un operador de productos petrolíferos titular de un depósito fiscal a los efectos del IECDP y tiene la intención de comercializar gasóleos y fuelóleos tanto a comerciantes mayoristas como a minoristas. Igualmente señala que productos que comercializará se importarán desde la Península o desde terceros países y se destinarán al depósito fiscal donde se almacenarán en régimen suspensivo. Desde este depósito fiscal se destinará a su venta a comerciantes mayoristas y minoristas. En ningún caso la entidad consultante es fabricante en Canarias de productos petrolíferos.

Partiendo de estos datos, diferenciaremos los siguientes supuestos:

A) El destino del gasóleo o fuelóleo entregado por la entidad mercantil consultante no es su introducción en un depósito fiscal.

En este supuesto, tendrá la consideración de sujeto pasivo la entidad mercantil consultante, con

independencia de que el adquirente tenga la consideración de comerciante mayorista o minorista de productos petrolíferos.

B) El destino del gasóleo o fuelóleo entregado por la entidad mercantil consultante es su introducción en un depósito fiscal cuyo titular es una persona distinta a aquélla.

En este supuesto, en ningún caso tendrá la consideración de sujeto pasivo la entidad mercantil consultante, siendo sustituto del contribuyente la entidad titular del depósito fiscal de destino."

(Contestación vinculante de fecha 06/03/2014)

B) Exenciones

Clave: entrega de gasóleo al Servicio Marítimo de la Guardia Civil.

"La cuestión es determinar si resulta aplicable a esta entrega efectuada por la entidad A alguna exención.

El artículo 10.a) de la Ley 5/1986) dispone lo siguiente:

"Estarán exentas en las condiciones que reglamentariamente se determinen:

a) La venta de productos que se destinen directamente a la exportación desde fábrica o Depósitos Francos."

Por otra parte, el artículo 11.2.c) de la Ley 5/1986 dispone:

"2. Tienen igualmente el carácter de exportación el suministro de bienes con destino a:

(…)

c) El avituallamiento de los buques siguientes: los que realicen navegación marítima internacional. Los afectos al salvamento o a la asistencia marítima, con exclusión del suministro de provisiones de abordo cuando la duración de su navegación sin escala, no exceda de cuarenta y ocho horas. Los afectos a la pesca costera, con exclusión del suministro de provisiones de abordo. En ningún caso se incluye el avituallamiento de buques deportivos o de recreo o, en general, de uso privado."

Por último, el artículo 11.4.c) de la Ley 5/1986 define provisiones de abordo en los siguientes términos:

"4. A efectos de esta Ley se considera:

(…)

c) Provisiones de abordo: los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y los pasajeros."

De todo ello y bajo la hipótesis planteada, se deriva que la entrega de combustible (…) al Servicio Marítimo de la Guardia Civil y con destino a patrulleras que prestan esencialmente funciones de salvamento marítimo, se encuentra exenta del IECDP, salvo el que tenga la consideración de provisión de abordo cuando la duración de su navegación sin escala no exceda de cuarenta y ocho horas"

(Contestación vinculante de fecha 03/03/2014)

C) Devolución

Clave: exportaciones y asimiladas

"(…) la entidad A (entidad consultante) puede obtener la devolución de la cuota soportada del IECDP y repercutida por la entidad B, respecto al gasóleo entregado al Servicio Marítimo de la Guardia Civil y con destino a patrulleras que prestan esencialmente funciones de salvamento marítimo, puesto que nos encontramos ante una entrega que tiene la consideración de exportación y, por tanto, exenta del IECDP.

(…)

(…) hasta tanto no se apruebe la Orden a que se refiere el artículo 12.3 de la Ley 5/1986, la solicitud de devolución de cuotas soportadas del IECDP por entregas realizadas con destino a buques afectos al salvamento marítimo, la entidad A (entidad consultante) podrá presentar un escrito dirigido al órgano competente de la Administración Tributaria Canaria en el que haga constar, como mínimo, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del interesado y, en su caso, de la persona que lo represente, y las cuotas sobre las que se desea obtener la devolución, sin perjuicio de cualquier otra mención que el instante considere relevante en el ejercicio de su derecho a la devolución.

Para probar que han soportado las cuotas tributarias cuya devolución se solicita deberá adjuntar las facturas originales en las que la entidad B proveedora del gasóleo le haya repercutido el IECDP, así como las copias de las facturas emitidas y las declaraciones de afección al

salvamento marítimo que justifican la operación asimilada a la exportación del gasóleo.

Por último, el plazo para presentar las solicitudes de devolución comenzará desde el día siguiente al que se realizó la entrega al Servicio Marítimo de la Guardia Civil, y prescribirá, salvo interrupción, a los cuatro años."

(Contestación vinculante de fecha 03/03/2014)

RESUMEN DE CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA QUE AFECTAN AL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA. (De enero a junio de 2014).

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 incardinen 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 1 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. Mantenimiento. Plazo de reposición en caso de pérdida sobrevenida.

- Consulta V0190-14, de fecha 28 de enero de 2014.

La presente consulta aborda una cuestión muy interesante cuya contestación (hasta donde sé) estaba pendiente de concreción. Me refiero al plazo de que dispone el beneficiario de la RIC (**dotada con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007**) para reponer los elementos patrimoniales que han sido materialización de la reserva en caso de pérdida sobrevenida de los mismos durante el plazo de mantenimiento de la inversión.

La sociedad consultante tiene por objeto principal la elaboración de pan precocinado y como actividad complementaria la producción de energía eléctrica mediante una instalación de energía renovable fotovoltaica.

Durante el año 2012 se produjo un incendio en las instalaciones fabriles de la consultante que destruyó por completo tanto la fábrica de pan como la planta de producción eléctrica.

A los efectos que ahora nos interesan, la inversión realizada en la planta fotovoltaica fue adquirida y puesta en explotación en el año 2008 y dicha inversión dio lugar a la materialización de la RIC. En el momento del siniestro las instalaciones mencionadas no habían completado el período de cinco años de mantenimiento de la inversión, que exige la normativa.

Pregunta la consultante sobre el plazo para la reposición de los activos perdidos por el siniestro a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

La presente consulta se emite partiendo de la consideración de que todas las dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias realizadas por la consultante se efectuaron a partir de 1 de enero de 2007. En virtud de lo anterior, en la contestación a la presente consulta se parte de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, en su redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, por el que se modifican la Ley 19/1994 y el Real

Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio, con las modificaciones introducidas por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

El Centro Directivo comienza reproduciendo, a este respecto, el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, el cual establece que:

"Los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a que se refiere la letra D de ese mismo apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su vida útil fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya, que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción prevista en este artículo y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. No podrá entenderse que esta nueva adquisición supone la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias, salvo por el importe de la misma que excede del valor del elemento patrimonial que se sustituye y que tuvo la consideración de materialización de la reserva regulada en este artículo. En el caso de la adquisición de suelo, el plazo será de diez años.

En los casos de pérdida del activo se deberá proceder a su sustitución en los términos previstos en el párrafo anterior".

A continuación, la DGT trae a colación el apartado 16 del artículo 27 de la Ley 19/1994 cuando señala que:

"La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas en el apartado 4 de este artículo, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, salvo los contenidos en sus apartados 3, 10 y 13, dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar

a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.

En el caso del incumplimiento de la obligación del ejercicio de la opción de compra prevista en los contratos de arrendamiento financiero, la integración en la base imponible tendrá lugar en el ejercicio en el que contractualmente estuviera previsto que ésta debiera haberse ejercitado.

Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo."

Partiendo de los citados preceptos, la Dirección General sienta que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, en el caso de que el activo en el que se haya materializado la RIC no hubiera podido cumplir el período de cinco de años de permanencia como consecuencia de la obsolescencia o de una pérdida, deberá procederse a su sustitución, mediante la adquisición de otro activo que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la RIC y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. En el caso de que dicha sustitución no se produzca, el sujeto pasivo deberá integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que tuviera lugar dicho incumplimiento, las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla.

La finalidad de esta norma es clara -señala la DGT- al vincular la inversión de modo duradero o incluso permanente a la actividad productiva en Canarias. Añade Tributos que, por ello, en ciertas ocasiones, cuando por determinadas circunstancias no se pueda mantener la inversión durante el período mínimo exigido, se exigirá su sustitución por otros activos que puedan cumplir con el objetivo perseguido.

Por otra parte, continúa diciendo la DGT que no puede perderse de vista que en el caso de que deba producirse la sustitución motivada por la pérdida sobrevenida del activo, la misma no podrá ser inmediata al nacimiento de la contingencia que la motiva. Ahora bien, la DGT aclara que los plazos no pueden ser de una consideración tal que pueda estimarse que ha decaído la voluntad de invertir de modo duradero en la actividad productiva de Canarias.

Pues bien, de acuerdo con lo que antecede, la conclusión del Centro Directivo es que, interpretando de forma finalista e integradora la norma, no se considerará incumplido

el requisito de sustitución exigido en el apartado 8 del mencionado precepto si la sustitución se produce en el plazo que transcurre desde que se produjo la contingencia hasta el inicio del plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación, es decir, durante el lapso temporal que transcurra desde la fecha en que se produzca la pérdida hasta que debiera regularizarse, en su caso, la situación según lo dispuesto en el apartado 16 del artículo 27.

La interpretación ofrecida es coherente con la obligación que tiene el obligado tributario de integrar las cantidades que redujeron la base imponible en el ejercicio en el que se incumplen los requisitos para disfrutar de la RIC, de tal forma que, en el momento de terminación del plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto, el obligado tributario deberá haber procedido de dos formas:

-O bien haber sustituido el activo que se ha dado de baja por pérdida.

-O bien haber integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla, con la liquidación de intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo y sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes

Comentario personal:

En fin, Tributos ofrece una respuesta fundamentada a la cuestión de cuál es el plazo de reposición, en los supuestos de pérdida sobrevenida, durante su período de mantenimiento, de inversiones que fueron materialización de la RIC. En cualquier caso, no es ocioso añadir que del tenor literal del apartado 8 se desprende con claridad que, en estos supuestos, el tiempo transcurrido desde la pérdida hasta la reposición no habrá de computarse como período de mantenimiento de las correspondientes inversiones.

RIC. Materialización. Persona física que, en un ejercicio, efectúa una inversión sin informar acerca del acogimiento a la RIC en la correspondiente autoliquidación. Posibilidad de que dicha inversión sirva como materialización anticipada.

- Consulta V0364-14, de fecha 13 de febrero de 2014.

El consultante (una persona física) manifiesta que en el año 2011 adquirió unos elementos patrimoniales aptos para materializar la RIC. El consultante no incluyó la dotación en su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período

impositivo 2011, habiendo finalizado el plazo reglamentario de declaración correspondiente a dicho ejercicio.

Pregunta este contribuyente sobre si los elementos patrimoniales que adquirió en el año 2011 podrían considerarse como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo 2011. En caso negativo, pregunta si dichos elementos patrimoniales podrían considerarse como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos posteriormente.

Dados los antecedentes de hecho descritos, Tributos parte de la redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994 ofrecida por el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre.

La DGT señala que del apartado 1 y del apartado 15 del artículo 27 de la Ley 19/1994 se deduce que la materialización de las cantidades destinadas a la RIC se exige en los mismos términos tanto para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades como para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Señala la Dirección General que la RIC es un beneficio fiscal, regulado en el artículo 27 de la Ley 19/994, que tiene por objeto compensar los costes adicionales que se derivan de la lejanía y dispersión del archipiélago canario, promoviendo actividades generadoras de empleo y acrecentando la competitividad, interior y exterior, de las empresas canarias, de modo que, de acuerdo con una interpretación de la norma acorde con su espíritu, ha de señalarse que sólo serán aptas para la materialización de la RIC las inversiones que se realicen a partir del momento en que se obtengan los beneficios que quedarán libres de tributación, quedando excluidas aquellas otras que se efectúen anteriormente.

No obstante lo anterior, como excepción a la regla general, la norma permite efectuar inversiones anticipadas, con arreglo al apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994según el cual:

"*Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo.*

Las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2013.

La citada materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas".

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos para gozar del régimen implica la integración en la base imponible del ejercicio en que tenga lugar el incumplimiento de las cantidades que redujeron la base en su día, con liquidación de intereses de demora y la imposición de las sanciones que resultaran procedentes.

Ahora bien, según aclara la Dirección General de Tributos, estas normas no rigen para los incumplimientos consistentes en la falta de contabilización de la RIC, la no presentación del plan de inversiones y los relativos a la información que deba constar en la memoria. En relación con estos, se han establecido una serie de infracciones tributarias, conforme se desprende de los apartados 16 y 17 del artículo 27.

Dicho lo anterior, teniendo en cuenta que el consultante adquirió unos elementos patrimoniales aptos para la materialización de dicha reserva y que el Régimen Económico de Canarias permite efectuar inversiones anticipadas a efectos de la materialización de la RIC, la DGT analiza la posibilidad de que los elementos patrimoniales aptos para materializar la RIC que el consultante adquirió en el año 2011 puedan considerarse como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo 2011 mediante una rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo 2011 para incluir la dotación a la reserva para inversiones en Canarias en dicha autoliquidación.

Procederá la rectificación cuando se den los supuestos del referido artículo 120.3 de la LGT. El artículo 120.3 de la LGT establece que:

"*Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente*".

La Dirección General de Tributos recuerda que el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones es desarrollado por los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (RGAT), destacando, en particular, que el artículo 127.1, párrafo primero de dicho Reglamento señala que:

"*En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación".*

Destaca, asimismo, Tributos, el apartado 2 de este mismo artículo reglamentario, que concreta aún más la actividad comprobadora, cuando establece que:

"A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.".

Por cuanto antecede, concluye Tributos que el interesado puede decidir instar la rectificación de la autoliquidación del año 2011 (al objeto de aplicar la deducción en concepto de RIC, acogiéndose a la modalidad de inversión anticipada), siendo los correspondientes órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los que determinen si procede o no la misma, ya que los elementos fácticos del supuesto concreto deberán ser valorados, en su caso, por el correspondiente órgano gestor competente de la Administración tributaria en el seno del procedimiento instado para la rectificación de la autoliquidación del periodo 2011.

Continúa Tributos su contestación diciendo que en el supuesto de que el consultante no inste la rectificación referida, o de no proceder la misma, respecto de la cuestión relativa a si el importe no deducido en ejercicios anteriores por falta de dotación de la RIC podría también reducir, en su caso, la base

imponible de ejercicios futuros, hay que señalar que la respuesta debe ser afirmativa. En efecto, la DGT apunta que el artículo 27.11 de la Ley 19/1994 establece la posibilidad de llevar a cabo inversiones anticipadas que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se realice la dotación a la RIC en una declaración cuyo período reglamentario de declaración no haya finalizado y siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mencionado artículo 27 de la Ley 19/1994, precisando que las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2013.

Comentario personal:

Cabe recordar que, a diferencia de lo que sucedía bajo el régimen anterior, en la "nueva" RIC las inversiones efectuadas en el mismo ejercicio de obtención del beneficio se encuadran dentro de la modalidad de "inversión anticipada". Pero, al margen de este dato, ha de reconocerse que, ciertamente, la consulta que ahora reseñamos (y su contestación) nos remite (indirectamente) a varios temas de cierta trascendencia. Me voy a permitir dar, a continuación, mi opinión personal (por ahora) sobre ellos.

El primero versa sobre la contabilización y, en puridad, Tributos (en esta consulta) no parece pronunciarse explícitamente al respecto. Me refiero a que, tal y como recuerda la DGT, el incentivo fiscal ha de aplicarse, como regla general, en los mismos términos para las personas físicas que para las jurídicas. Y el acogimiento a la RIC a posteriori ya ha sido objeto de algún pronunciamiento expreso, si bien por los órganos económico administrativos. La postura en este punto vendría a ser la siguiente: Una sociedad pretende acogerse al incentivo fiscal (la RIC) mediante la presentación de una autoliquidación extemporánea, viniéndose a admitir este acogimiento siempre que existiera un acuerdo de la Junta General, adoptado en su día, con distribución del resultado a la dotación de la reserva, como expresión de la voluntad societaria de asunción de los compromisos asociados al acogimiento a dicho incentivo fiscal. En definitiva, que cabe acogerse a la reducción en concepto de RIC a posteriori, pero siempre que la reserva se haya dotado antes, en el pasado, contablemente en plazo (se sobrentiende que en plazo mercantil, aunque este punto también es polémico).

Habida cuenta el citado principio de igualdad de trato entre las personas físicas y jurídicas, y teniendo en cuenta la obligación de llevanza de contabilidad que pesa sobre cualquier empresario individual o sobre cualquier profesional que pretenda aplicar la RIC, pienso que la rectificación de la autoliquidación para acogerse (por decirlo de algún modo) retroactivamente a tal incentivo está condicionada a que en su día se hubiera efectuado la dotación contable de la reserva como reflejo de haber asumido en tiempo oportuno los

compromisos asociados a la misma, pues de otro modo llegaríamos al absurdo de que el incentivo se podría aplicar a medida de que se acometieran las inversiones (como en la DIC), lo que contradice de plano la esencia de la figura que, como decimos, representa un compromiso pro futuro. Entiendo que con la nueva redacción del artículo 27, la contabilización de la reserva (mero reflejo de un hecho subyacente cual es la decisión de dotación y de asunción de los compromisos futuros asociados al ahorro disfrutado) es un requisito sustantivo cuyo incumplimiento impide el disfrute del incentivo y no una mera obligación formal cuya vulneración sólo llevaría consigo una sanción. (Interpreto que el incumplimiento a que se refiere la letra a) del apartado 17 del artículo 27 no es la falta de contabilización absoluta -ausencia de dotación o, lo que es lo mismo, ausencia de la decisión de asumir el compromiso que va asociado al disfrute del ahorro tributario- sino, tal y como reza el literal de tal letra, *"la falta de contabilización (...) en los términos previstos en el apartado 3 de este artículo"*, es decir, "*con absoluta separación y título adecuado*" -por ejemplo, registro como reserva voluntaria-). Como no se le escapará a los lectores, esta idea acaba conduciéndonos, al final, hacia el espinoso tema de cómo podrá probarse válidamente ante la Administración tributaria (en el procedimiento de rectificación de la autoliquidación o en vía de inspección) que tal dotación contable se efectuó realmente en el pasado.

En definitiva, en el caso que nos ocupa, para que la inversión efectuada en 2011 sirviera como materialización de una RIC dotada a partir del beneficio obtenido en 2011, y que el contribuyente del IRPF quiere utilizar para aplicar una deducción en la autoliquidación correspondiente a dicho año 2011 mediante la rectificación a posteriori de tal autoliquidación, parece que debería probar que desde el cierre del ejercicio 2011 hasta el fin del plazo de presentación de la autoliquidación de ese año (30/06/2012) procedió a efectuar contablemente la dotación de la reserva.

Otra cosa es que las inversiones pretendan servir para materializar anticipadamente reservas dotadas con beneficios de los tres períodos siguientes a aquel en que se acometió la inversión, pero sin haber hecho constar en la autoliquidación del ejercicio de inversión que se había acometido la inversión que pretende utilizarse como materialización de futuras reservas.

Este es el segundo aspecto al que alude la consulta que nos ocupa y que nos remite indirectamente, a su vez, a un punto sobre el que, de nuevo, no se pronuncia expresamente Tributos. Me refiero al formulario de financiación recogido en el apartado 11 del artículo 27. Recordemos que este apartado prevé que los sujetos pasivos que efectúen inversiones anticipadas deben comunicar la citada materialización y su sistema de financiación conjuntamente con la autoliquidación del período en que se efectúe la inversión. Es decir, se trata de un formulario donde se comunica cómo se ha financiado la inversión anticipada, que es distinto e independiente tanto del plan de inversiones que se presenta telemáticamente junto con la declaración como de la declaración misma donde se consigna en las casillas informativas que se ha efectuado una

inversión anticipada por un determinado importe. Ha de resaltarse que las obligaciones formales a las que alude el apartado 16 cuyo incumplimiento no da lugar a la pérdida del incentivo (sino sólo a una sanción) son las recogidas en los apartados 3, 10 y 13 (esto es, que la reserva figure en balance con absoluta separación y título apropiado, el plan de inversiones y las menciones en la memoria). No figura entre tales obligaciones de "menor grado" el formulario de financiación previsto para las inversiones anticipadas, el cual se recoge en el apartado 11. El apartado 16 señala expresamente que (salvo las mencionadas exigencias formales de los apartados 3, 10 y 13) el incumplimiento de cualquiera otro de los requisitos asociados a la RIC conlleva la regularización del incentivo fiscal. Así pues, parece que si el legislador no ha incluido expresamente la comunicación del formulario de financiación de las inversiones anticipadas entre las obligaciones menos cualificadas cuyo incumplimiento sólo es merecedor de sanción no quedaría más que colegir que la no presentación del mismo debería conllevar la pérdida de la reducción o deducción (al no servir dicha inversión como materialización válida). En la consulta que ahora reseñamos, la DGT contesta afirmativamente cuando se le pregunta si, en caso de no instar o de no proceder la rectificación de la autoliquidación del período de inversión, dicha inversión podría servir de materialización de dotaciones futuras de la reserva. Ahora bien, condiciona tal posibilidad a que "se cumplan los restantes requisitos del artículo 27", entre los que figura, claro está, el formulario de financiación. Desde esta perspectiva, la no presentación de dicha comunicación impediría considerar la inversión como una materialización anticipada. Ahora bien, también cabría preguntarse si es posible presentar el formulario en un ejercicio posterior a aquel en que se acomete la inversión. Aunque, en realidad, como digo, no parece (en opinión de quien escribe) que Tributos se haya planteado esta problemática en la consulta que nos ocupa.

Ahondando en este tema, mi opinión personal es que debemos plantearnos la cuestión en otros términos. La inversión anticipada habría de ser una opción. O sea, la materialización anticipada supondría el ejercicio de una opción por parte del quien quiera acogerse al incentivo. No se trata (o mejor dicho, no debería admitirse que se tratara, en mi opinión) de que, llegado el momento en que venza el plazo para materializar una reserva, el sujeto pasivo pueda utilizar para dicha materialización cualquier inversión efectuada desde tres años antes del de obtención del beneficio con el que se dotó la misma hasta tres años después del cierre del ejercicio de dotación. La regla general -el escenario que se considera normal por el legislador- es aquel en que se obtiene un beneficio que se inmoviliza en una reserva, para a partir de ahí efectuar una serie de inversiones. Invertir antes de la inmovilización del beneficio es una posibilidad (que podríamos llamar especial) por la que se debería tener que optar. Entiendo que esta es la cuestión clave: Si en la práctica ha de asumirse que habría un plazo único de materialización que abarcaría 8 años efectivos. O si, por el contario, existe un plazo general de materialización (año de dotación y tres años siguientes) y una posibilidad optativa anticipada (año de obtención del beneficio y los tres anteriores). No creo que la intención

del legislador haya sido dar cobijo a la primera posibilidad (la de los 8 años de plazo). Opino que la inversión anticipada habría de exigir el ejercicio de una opción, de modo que si en el año de inversión no se ejercitó la opción ya no cabrá utilizar tal inversión para materializar una reserva dotada ulteriormente.

Tengo mis dudas de que esta sea la postura que, al menos en esta consulta, mantiene Tributos. Pero, por otro lado, no podemos olvidar que es consolidada la práctica administrativa de, en vía de inspección, no admitir la materialización mediante inversiones anteriores a la obtención del beneficio con cargo al cual se dota la reserva al menos que se haya optado por la modalidad anticipada, lo cual apunta, precisamente, a la necesidad del ejercicio de una opción.

Otra cosa es cómo y cuándo -en la hipótesis que defiendo- debería ejercitarse la necesaria opción por la materialización anticipada. Si bastaría con informarlo en la autoliquidación o también sería necesaria la presentación del formulario de financiación. Adicionalmente, también se plantea la cuestión de si estaríamos (o no) ante una de esas opciones que han de ejercitarse mediante la presentación de una autoliquidación. En caso de entender que tal cosa es así, sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT según el cual no cabría acogerse a la opción una vez expirado el plazo de declaración (en la consulta que ahora reseñamos Tributos no parece contemplar tal impedimento). En cualquier caso, aunque pensemos que no nos hallamos en el ámbito del artículo 119.3 de la LGT, parece que, para ejercer la opción, no podría ya estar prescrito el ejercicio de realización de esta inversión que se quiere utilizar como materialización anticipada.

En fin, pienso que la consulta que ahora nos ocupa no es suficiente para resolver todas estas dudas, puesto que no entra a analizar si se ha presentado o no el formulario de financiación ni cuándo ni con qué carácter debe consignarse necesariamente (o no) en la autoliquidación la información sobre la inversión anticipada.

RIC. Beneficio apto. Sociedad inactiva que inicia una actividad de construcción y venta. Materialización. Posibilidad de invertir en activos afectos a una actividad distinta (geriátrico).

- Consulta V1510-14, de fecha 9 de junio de 2014.

La sociedad consultante es una entidad con domicilio en Canarias que no tiene actividad, y cuyo activo está formado por unos terrenos. La entidad quiere empezar a edificar en los mismos un geriátrico. En primer lugar, la entidad informa que va a edificar unas viviendas que van a ser vendidas una vez finalizadas. Y que, con posterioridad, se van a edificar varios centros, compuestos por un spa, espacios para practicar deporte, centros de rehabilitación, sanitarios, sala de juegos, parafarmacia, centros de ocio, etc. Dichas instalaciones

quedarán afectas al activo de la empresa.

Pregunta la consultante si el beneficio obtenido en la venta de viviendas es apto para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias y si la misma puede materializarse en la construcción de las instalaciones del geriátrico.

En la contestación a la presente consulta el Centro Directivo 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, de 23 de junio, con las modificaciones introducidas por la Ley 2/2011 de Economía Sostenible, teniendo en cuenta que, de acuerdo con la Resolución de 26 de diciembre de 2013, de la Dirección General de Tributos, relativa a la prórroga de determinados regímenes de ayudas estatales aplicables en las Islas Canarias, el régimen de ayudas de determinados incentivos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF), N377/2006, ha de entenderse prorrogado, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2013, hasta el 31 de diciembre de 2014.

La Dirección General señala que 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, 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, la inversión de dichos rendimientos también se debe localizar en las Islas.

La primera de las conexiones territoriales apuntadas -refiere Tributos- 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". Continúa el Centro Directivo puntualizando que 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, cuales 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.

Por tanto, la DGT contesta que, en el supuesto objeto de la presente consulta, en la medida en que los beneficios procedentes de la venta de las viviendas construidas por la entidad consultante, resulten de la realización de dicha actividad económica en el territorio de Canarias, los mismos podrán ser objeto de la reducción prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

Por otra parte, en cuanto a la materialización, la DGT deduce que la adquisición por la consultante, mediante construcción, de las nuevas instalaciones, como inversión que tiene por objeto la diversificación de la actividad de un establecimiento, puesto que va a suponer la prestación de un servicio distinto (geriatría) al que venía desarrollando la consultante (construcción y venta de viviendas), se considera inversión inicial de acuerdo con el apartado 3 del artículo 8 del Reglamento, y por lo tanto el nuevo edificio que adquiera la consultante es un activo apto para materializar la RIC, siempre y cuando se cumplan el resto de requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS

DIC. Mantenimiento. Posibilidad de reposición en caso de pérdida sobrevenida.

- Consulta V0190-14, de fecha 28 de enero de 2014.

Se trata de la misma consulta reseñada al comienzo del artículo, pero ahora referida a la deducción por inversión en activos fijos en Canarias.

Recordemos que se trataba de una sociedad que tenía por objeto principal la elaboración de pan precocinado y como actividad complementaria la producción de energía eléctrica mediante una instalación de energía renovable fotovoltaica, y que, durante el año 2012, se produjo un incendio en las instalaciones fabriles de la consultante que destruyó por completo tanto la fábrica de pan como la planta de producción eléctrica.

Informa la consultante que parte de la maquinaria destruida, fue adquirida y puesta en funcionamiento

en el año 2008, así como que parte de dicha inversión se había acogido a la deducción prevista en el artículo 94 de la Ley 20/1991, no habiéndose cumplido, pues, el requisito de mantenimiento durante cinco años, exigido por la normativa, en el momento del incendio.

Pregunta ahora la entidad si existe la necesidad de reponer los activos perdidos como consecuencia del siniestro que se han acogido a la deducción del artículo 94 de la Ley 20/1991.

Como ya ha tenido la ocasión de hacer el Centro Directivo en múltiples ocasiones, para contestar las cuestiones referentes a la deducción por inversión en activos fijos en Canarias acude a la normativa vigente para la misma en el ejercicio 1996, esto es, la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, con las especialidades introducidas por el artículo 94 de la Ley 20/1991 y sus normas de desarrollo.

De esta normativa resulta que, a efectos de aplicar la deducción, los elementos del inmovilizado material nuevos adquiridos deberán permanecer, en el Archipiélago Canario, afectos al desarrollo de una explotación económica realizada por la entidad consultante y en funcionamiento en la empresa del sujeto pasivo durante cinco años, salvo que la vida útil de dichos elementos fuera inferior. En este último caso, la norma no exige que el elemento sea sustituido por otro hasta completar el período de cinco años.

Por tanto, concluye la DGT que, dado que la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 establece como período de mantenimiento del activo el plazo de 5 años o la vida útil del bien en caso de resultar inferior, será necesario, en este caso concreto, la reposición del activo destruido hasta completar dicho plazo con el objeto de evitar la pérdida del incentivo fiscal.

Comentario personal:

Como comentario a título personal, podría añadirse que Tributos no especifica cuál es el plazo de reposición en los supuestos de pérdida sobrevenida de la inversión generadora de la DIC dentro del período de mantenimiento (5 años o la vida útil del bien en caso de ser inferior), pero parece razonable aplicar el mismo criterio que -en esta misma consulta- se marca para la RIC. Esto es, la reposición habría de efectuarse en el tiempo que media entre la pérdida del elemento patrimonial y el fin del plazo de presentación de la autoliquidación en la que, en otro caso, debería regularizarse espontáneamente la deducción. (Al igual que dije para la RIC, personalmente entiendo que lo razonable es que no pueda computarse como período de

mantenimiento lo que se tarde en la reposición).

Por otro lado, no está de más llamar la atención que, a diferencia en lo que sucede en la "nueva" RIC, para la DIC, en caso de que la vida útil sea inferior a 5 años, la norma no exige la reposición del activo por el tiempo restante. Sucede con la DIC lo mismo que para la RIC "antigua".

DIC. Varias cuestiones: Cuota íntegra susceptible de minoración. Límite sobre la cuota íntegra minorada positiva aplicable a las deducciones generadas en ejercicios anteriores. Independencia del límite del artículo 44 del TRLIS. Los límites vienen referidos a la cuota del grupo fiscal.

- Consulta V0781-14, de fecha 21 de marzo de 2014.

La entidad consultante es una sociedad cabecera de un grupo fiscal. Tanto ella como otra sociedad del grupo han generado en ejercicios pasados, y también en 2013, el derecho a aplicar la deducción por inversión en activos fijos nuevos con ocasión de las inversiones efectuadas en Canarias, teniendo deducciones pendientes de aplicar. Ambas entidades están domiciliadas fiscalmente fuera de Canarias, pero tienen establecimientos permanentes situados en el territorio canario.

Solicita la consultante del Centro Directivo que se pronuncie sobre:

1. Si el límite en la aplicación de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos en Canarias se determina sobre la cuota íntegra de la sociedad o sobre la cuota teórica obtenida en Canarias.

2. Si el límite previsto para la aplicación de deducciones por inversiones en activos fijos en Canarias generadas en ejercicios anteriores se ha visto modificado por la modificación del límite establecido en el artículo 44 del TRLIS mediante el Real Decreto-ley 12/2012 y la Ley 16/2013.

3. Si en el caso de que la deducción se hubiera generado por una sociedad que tributa en régimen de consolidación fiscal, los límites previstos para aplicar la deducción por inversión en activos fijos nuevos en Canarias deben entenderse referidos a la cuota del grupo fiscal.

Para efectuar su contestación, la DGT se reafirma en su criterio de que el régimen jurídico de la deducción que nos ocupa está constituido por la normativa vigente para la misma en el ejercicio 1996, esto es, la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 y las especialidades

introducidas por el propio artículo 94 de la Ley 20/1991 y sus normas de desarrollo.

Pues bien, partiendo de esta premisa, el Centro Directivo contesta a la primera pregunta (relativa a si la DIC puede minorar la parte cuota íntegra correspondiente a renta imputable a establecimientos situados fuera de Canarias) señalando que, teniendo en cuenta que la cuota íntegra es un concepto único (que se define en el artículo 29 del TRLIS como la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen) el límite específico del 50% se aplica sobre la cuota íntegra de la entidad, en los términos señalados y no sobre una cuota teórica que procediera calcular sobre las rentas obtenidas en territorio canario.

En lo que se refiere al límite aplicable a las deducciones que, generadas en períodos anteriores, se pretendan aplicar en el ejercicio en curso, la DGT se remite al segundo párrafo del apartado 7 de la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 cuando señala que esta deducción está sometida al límite específico (del 50%) y a un límite conjunto, para todos los tipos de inversiones a que se refería el artículo 26 de la Ley 61/1978 (del 70%, esto es, 35% según el apartado 4 de la disposición transitoria undécima de la Ley 43/1995, recogida en la disposición transitoria octava del TRLIS, y 35 puntos porcentuales adicionales por lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 94 de la Ley 20/1991). No obstante, la Dirección General añade que este segundo límite carece de aplicación práctica, en la medida en que la única deducción pendiente de aplicar de ejercicios anteriores, por aplicación del artículo 26 de la Ley 61/1978, es la deducción por inversiones en activos fijos nuevos en Canarias, de manera que el límite específico y conjunto coinciden sobre el mismo importe de deducción.

A la pregunta relativa a los límites conjuntos sobre la cuota íntegra minorada positiva de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades en el régimen general, la DGT confirma la independencia del límite conjunto fijado para la deducción por inversiones en activos fijos en Canarias. Es por ello que el Centro Directivo señala que no resultan de aplicación a la deducción por activos fijos en Canarias las modificaciones de los límites de las deducciones establecidos en el artículo 44 del TRLIS, mediante el Real Decreto-ley 12/2012 y la Ley 16/2013.

Por último, en relación con la aplicación de los límites de la deducción por inversiones en activos fijos en Canarias cuando la misma se haya generado por una sociedad que tributa en régimen de consolidación fiscal, la DGT se remite al artículo 78 del TRLIS el cual dispone que:

"1. La cuota íntegra del grupo fiscal se minorará en el importe de las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del título VI de esta ley.

Los requisitos establecidos para la aplicación de las mencionadas deducciones y bonificaciones se referirán al grupo fiscal, así como para aplicar el régimen de exención establecido en el artículo 21 de esta ley.

2. Las deducciones de cualquier sociedad pendientes de aplicación en el momento de su inclusión en el grupo fiscal podrán deducirse en la cuota íntegra del grupo fiscal con el límite que hubiere correspondido a dicha sociedad en el régimen individual de tributación".

Indica la DGT que en el precepto anterior se hace referencia a las deducciones para evitar la doble imposición, las bonificaciones, y las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en los capítulos II, III y IV del título VI del TRLIS, donde no se encuentra recogida la deducción por inversiones en activos fijos nuevos en Canarias. No obstante, la DGT añade que, dado que esta deducción se realiza a nivel de la cuota del grupo como consecuencia de la atribución al mismo de la condición de sujeto pasivo de acuerdo con el artículo 65 del TRLIS, todas las condiciones de este incentivo deben igualmente referirse al grupo, incluidos los límites para aplicar la deducción objeto de la presente consulta.

(En sentido similar a la consulta reseñada, también se ha evacuado contestación a la consulta V0781-14 con fecha 21/03/2014).

Comentario personal:

La consulta que ahora reseñamos, como vemos, reafirma criterios consolidados, aclara algunas cuestiones controvertidas y, por último, introduce novedades inesperadas en asuntos que venían siendo pacíficos.

En este orden, Tributos reafirma lo que ya se venía aplicando, como es que los límites conjuntos (incrementados en Canarias) sobre la cuota íntegra minorada positiva de las deducciones por incentivos del régimen general (Capítulo IV del Título VI del TRLIS), por un lado, y, por otro, los límites conjuntos sobre la misma cuota de la deducción por inversiones en activos fijos

en Canarias, son independientes entre sí, de modo que unas y otras deducciones podrían absorber el 100 por 100 de la cuota íntegra. (Puede no ser ocioso aclarar que las deducciones por inversiones en Canarias incluyen, no sólo la deducción por activos fijos, sino también aquellas deducciones por incentivos que figuraban en el artículo 26 de la vieja Ley 61/1978 del IS y que han perdurado primero en la Ley 43/1995 y luego en el Real Decreto Legislativo 4/2004, y que se aplican en Canarias con unos porcentajes mayores y sometidas a unos límites conjuntos sobre la cuota íntegra minorada positiva asimismo incrementados. Pues bien, en esta consulta, Tributos nos recuerda que los límites sobre la cuota íntegra minorada de las deducciones por incentivos -incrementados en Canarias- y de la deducción por inversiones en activos fijos en Canarias son independientes).

Como aclaración de una cuestión controvertida, la DGT sienta que la deducción por inversión en activos fijos en Canarias podrá minorar aquella parte de la cuota íntegra que pudiera no corresponder a rentas no imputables a establecimientos situados en el archipiélago. Señala Tributos que la cuota íntegra es única y que no hay que estar a una cuota íntegra teórica que podríamos llamar canaria. Por mi parte, añadiría que esta idea es coherente con la naturaleza de las deducciones por inversiones en contraposición con la de las bonificaciones. Las primeras pretenden favorecer la inversión en actividades productivas, que se supone que favorecerán a los ciudadanos en su conjunto (por el progreso económico y social al coadyuvarán), con independencia de dónde procedan los fondos para acometer las mismas (es decir, con independencia de cuál sea la renta antes obtenida que, en lugar de consumirse, se invierte). Mientras que las bonificaciones van ligadas a la renta misma o actual, de modo que es un incentivo que se agota con la obtención de los rendimientos bonificados, serían así una especie de "premio" por realizar determinadas conductas que se consideran socialmente positivas (en las bonificaciones, el incentivo no está condicionado a que se plasme en inversiones sino que, a diferencia de lo que sucede con las deducciones, lo decisivo es la naturaleza de la renta presente). Es por ello que hay que reconocer (al menos yo lo veo así) la coherencia de la postura de Tributos, pese a que, llevada al extremo, nos lleve a admitir que pudiera aplicarse la DIC aun cuando no existiera una renta positiva obtenida en Canarias. (Sería similar a lo que sucede en el IRPF en que parece que no hay nada que impida aplicar deducciones por inversiones afectas a la realización de actividades económicas que minoren la parte de cuota derivada de otras fuentes de renta y ello pese a que la renta económica fuese negativa).

Y, por último, como criterio sorpresivo enunciado por Tributos en esta consulta, tenemos la afirmación de que a las deducciones por inversiones en activos fijos en Canarias generadas en ejercicios anteriores y que se pretenden a aplicar en el corriente, no le es de aplicación el límite conjunto del 70 por 100 sobre la cuota íntegra minorada (35% según el apartado 4 de la disposición transitoria undécima de la Ley 43/1995, recogida en la disposición transitoria octava del TRLIS, y 35 puntos porcentuales adicionales por lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 94 de la Ley 20/1991). O más concretamente, que tal

límite carecería de aplicación práctica, en la medida en que la única deducción pendiente de aplicar de ejercicios anteriores, por aplicación del artículo 26 de la Ley 61/1978, fuera la deducción por inversiones en activos fijos nuevos en Canarias, siendo que el límite específico y conjunto coinciden sobre el mismo importe de deducción.

Ciertamente este criterio es algo perturbador, teniendo en cuenta que la aplicación del límite conjunto del 70 por 100 para las deducciones de ejercicios anteriores venía siendo pacífica, hasta el punto de que así (hasta ahora) venía recogido en los modelos de declaración y los programas de ayuda oficiales.

En la consulta reseñada, Tributos (al menos, hasta donde sé, así lo interpretan la mayoría de los que la leen) no es que diga que no es de aplicación un límite conjunto para todas las deducciones por activos fijos generadas en ejercicios anteriores. Lo que vendría a decir Tributos es que el límite conjunto e individual coinciden, de manera que los saldos pendientes generados en cada uno de los ejercicios anteriores vendrían sometidos a un límite individual del 50 por 100 por ejercicio y, además, todos ellos (los de todos los ejercicios anteriores acumulados) a un límite conjunto (también) del 50 por 100.

(Aunque, acaso, quién sabe, podría haber quien leyera la consulta en el sentido de eliminar el límite conjunto, de modo que sólo se aplicara un límite individual del 50 por 100 por deducción generada en cada ejercicio).

Pero, en fin, como quiera que la interpretemos, es evidente que el cambio de criterio presenta importante implicaciones prácticas.

A modo de comentario totalmente personal, me gustaría apuntar que las normas que establecen el límite conjunto de las deducciones generadas en ejercicios anteriores y que se pretenden aplicar en el ejercicio corriente (es decir, tanto el apartado cuatro de la disposición transitoria undécima de la Ley 43/1995 como el párrafo quinto del apartado primero de la disposición transitoria octava del Real Decreto Legislativo 4/2004) refieren dicho límite conjunto a <<*las procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del artículo 26 de la Ley 61*/1978>>. Es de resaltar que las citadas normas no hablan sólo de las diferentes <<modalidades>> de las deducciones del artículo 26 de la Ley 61/1978, sino también de los diferentes <períodos impositivos>>, es decir, de deducciones generadas en períodos impositivos en que estaba vigente la Ley 61/1978.

La Ley 43/1995 vino a sustituir el régimen de deducciones que recogía la Ley 61/1978, con excepción de la deducción por inversiones en activos fijos. En este orden, la Ley 43/1995 suprimió la deducción por activos fijos, salvo coyunturalmente en 1996, donde subsistió en los términos que sentaba la disposición adicional duodécima. En lo que respecta a Canarias, a diferencia del régimen general (donde, como acabamos de decir, 1996 fue el último ejercicio en que la adquisición de activos fijos daba lugar a esta deducción), la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 mantuvo la misma con carácter

estructural o indefinido (con los porcentajes incrementados que sienta el artículo 94 de la Ley 20/1991 tanto respecto al porcentaje de deducción como a los límites máximos sobre la cuota íntegra). Así las cosas, se planteó, en su día, cuál era la normativa a la que se sujetaba la deducción por activos fijos en Canarias, si la Ley 61/1978 y su Reglamento de desarrollo o si la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, siendo que la DGT ha venido interpretando que la regulación de esta deducción, por imperativo de la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, se recoge en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 (con las especialidades del artículo 94 de la Ley 20/1991) ya que es la norma que estaba vigente en el momento de su supresión del régimen general de deducciones por incentivos.

Una vez sentada la aplicación no coyuntural en Canarias de la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, hemos de traer a colación el apartado 7 de dicha disposición cuando se remite al apartado 4 de la disposición transitoria séptima de la misma Ley 43/1995 para la aplicación de los saldos pendientes de deducciones generadas en ejercicios anteriores. Esta norma transitoria establece, para las deducciones generadas en ejercicios pasados que se pretenden aplicar en el corriente, un límite, conjunto, sobre la cuota íntegra minorada referido a las diferentes <<modalidades>> y <<períodos impositivos>> del artículo 26 de la Ley 61/1978. (En concreto el apartado 4 de la disposición transitoria undécima de la Ley 43/1995 reza que <<*las deducciones procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, excepto la correspondiente a la creación de empleo, no podrán rebasar un límite conjunto del 35 por 100 de la cuota líquida*>>. En Canarias, léase el 70 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones). Desde la perspectiva de la referencia a las <<modalidades>>, se podría compartir (en mi entender) la postura de la DGT. Si la única modalidad de la Ley 61/1978 no sustituida por la Ley 43/1995 que persiste en la actualidad (en Canarias) es la que se refiere a la inversión en activos fijos, el límite conjunto para los saldos pendientes no tendría mucha razón de ser por cuanto no habría otra modalidad con la que acumular. Ahora bien, opino que no sucede lo mismo desde el punto de vista de los <<períodos impositivos>>, ya que podrá haber saldos de deducción por activos fijos en Canarias generados en varios períodos anteriores al corriente, cuya aplicación conjunta no debería rebasar el 70 por 100 de la cuota íntegra minorada (35 por 100 general incrementado en Canarias en otros 35 puntos porcentuales), amén de, además, estar sometidos al consabido límite individual del 50 por 100 de la misma cuota. Esto es lo que parece que se desprende de las normas citadas, antes que pensar que hay un límite individual y otro conjunto, ambos del 50 por 100 (o incluso que no existe límite conjunto).

En este orden, habría que preguntarse qué sucedía en 1996 en el régimen general. Si en 1996 una sociedad de la península quería aplicar saldos de deducción por inversiones generados en 1993, 1994 y 1995, la deducción generada en cada ejercicio quedada sometida a un límite individual del 50 por 100 de la cuota

íntegra minorada. Pero ¿además había de sumar todos los saldos, una vez ajustados en tal límite individual, para aplicar otro límite conjunto para todas ellas sobre la misma cuota?. Parece que eso era así. Por tanto, si la deducción ha de seguir aplicándose en Canarias en los mismos términos que en el momento de su supresión del régimen general, no se comprende por qué el límite conjunto ha de pasar a ser el 50 por 100 en Canarias, en lugar del 70 por 100.

OTRAS CUESTIONES

Prórroga de ayudas estatales en las Islas Canarias.

- Resolución de 26 de diciembre de 2013, de la Dirección General de Tributos, relativa a la prórroga de determinados regímenes de ayudas estatales aplicables en las Islas Canarias

Por su interés vamos a finalizar reseñando esta Resolución mediante la que la DGT, en aplicación de lo acordado por Decisión de la Comisión de la UE y notificado al Reino de España, declara que:

1. El régimen de ayudas relativas al Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM), NN22/2008, modificado por el régimen N544/2010, ha de entenderse prorrogado, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2013, hasta el 30 de junio de 2014.

2. Los regímenes de ayudas de determinados incentivos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF), N377/2006, y de la Zona Especial Canaria, N376/2006, modificado por el régimen N741/2007, han de entenderse prorrogados, respectivamente, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2013, hasta el 31 de diciembre de 2014.

RESUMEN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS RELATIVAS A LOS TRIBUTOS CUYA GESTIÓN CORRESPONDE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA (marzo 2014-septiembre 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) Elementos constitutivos de la tasa [artículo 2.2a) de la LGT] - tasa por dirección e inspección de obras

B) Ámbito temporal de las normas tributarias (artículo 10.2 de la LGT) - operaciones de tracto sucesivo – devengo - retroactividad auténtica y retroactividad impropia

C) Defectos procedimentales – notificación de actos administrativos (artículos 109 sigs. LGT) – incumplimiento del plazo de doce meses de duración del procedimiento (artículo 150 LGT)

D) Materia económico-administrativa (artículo 227 de la LGT, 29 de la Ley 9/2006, Tributaria de la CAC y 17 de la Ley 11/2006, de la Hacienda Pública Canaria)

E) Compensación de créditos (artículos 72 LGT y 1.196 CC)

F) Requerimiento de aportación documentación (artículo 93 LGT) – inicio del procedimiento de comprobación limitada (artículo 137 LGT) – caducidad (artículo 139 LGT)

G) Prescripción del derecho – caducidad del procedimiento en que se ejercitan potestades, facultades

H) Cómputo de los plazos para interposición de recursos

II. Tributos derivados del REF.

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Adquisición de vehículos por minusválidos – reconocimiento previo del beneficio fiscal como requisito para la aplicación del tipo general del IGIC – perjuicio no trasladable al adquirente
2. Requisitos para el reconocimiento como entidad o establecimiento de carácter social a efectos del IGIC (artículo 50.2 de la Ley 4/2012)
3. Inmueble acondicionado como vivienda en el que ocasionalmente se almacenan mercancías - cuotas no deducibles (artículo 28 Ley 20/1991)
4. Cuotas deducibles – adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con la actividad económica - realización de operaciones sujetas y no exentas – actividad dada de alta en el censo (artículos 28 y 29 Ley 20/1991)
5. Incomparecencia en procedimiento inspector – falta de aportación de libros-registro - no deducibilidad de cuotas (artículo 33.3 *in fine* LGT)
6. Deducibilidad del IGIC en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos – imposibilidad sobrevenida (artículo 33.2 Ley 20/1991)
7. Requisitos subjetivos del derecho a la deducción –– derecho a la devolución
8. Aplicación del tipo general del IGIC por incumplimiento de ciertos requisitos establecidos en la Ley – no sujeción al tipo cero – el nuevo artículo 52j) de la Ley 4/2012 difiere del artículo 27.1,1ºf) de la Ley 20/1991
9. Exenciones específicas *versus* exenciones generales - exenciones relativas a las exportaciones de bienes conducidos por viajeros (artículo 11 Ley 20/1991) – exenciones relativas a las Zonas y Depósitos aduaneros y regímenes aduaneros especiales (artículos 13 y 15 Ley 20/1991) – exenciones para las tiendas libres de impuestos (artículo 14.2,2ºB del Real Decreto 2538/1994) – exención del comercio minorista (artículo 10.1,27º de la Ley 20/1991, hoy el artículo 50.1,27º de la Ley 4/2012)

B) Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías (AIEM)

1. Clasificación de las mercancías – prioridad de la partida más específica

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) Determinación de bases imponibles a efectos del ITPAJD – vinculación a efectos del IGIC

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

A) Elementos constitutivos de la tasa [artículo 2.2a) de la LGT] - tasa por dirección e inspección de obras

La Ley General Tributaria [artículo 2.2a)] define las tasas como aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Los servicios puede prestarlos la Administración con medios propios o ajenos, como subraya la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias en la resolución de la reclamación nº JC 1/2014, en relación con la tasa por dirección, inspección y control de obras públicas establecida en el Texto Refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias (Decreto Legislativo 1/1994, de 29 de julio).

Incluso en los supuestos en que la Administración utiliza medios ajenos, en función de la especial complejidad técnica de la obra, o bien simplemente para la adecuada gestión de sus recursos humanos y la planificación de la inversión pública, esto no supone ningún impedimento para la aplicación de la tasa. En todo procedimiento de dirección, inspección y control de una obra pública, explica la Junta, coexisten una función procedimental y unas tareas de ámbito especializado, «y ello con independencia de que la Administración actúe con medios propios o ajenos […] ninguna de estas funciones resulta típica o específica de un órgano de contratación determinado o del ejercicio de una competencia concreta de la Administración Pública contratante, ni tampoco se aprecia una relación directa entre la utilización de medios propios o ajenos que distinga la actuación de la Administración cuando procede a ejecutar dichas labores de control.» En caso de que se empleen medios ajenos, «quien resulte adjudicatario de un contrato administrativo para la ejecución de la dirección, inspección y control de la obra pública, que será elegido en función de su capacidad técnica para su ejercicio, actúa a su "riesgo y ventura", y por cuenta o encargo de la Administración, por lo que deberá asumir el riesgo económico de la operación y la responsabilidad inherente a su desempeño. Dicho

esto, el contratista de la obra siempre deberá estar, se utilicen medios propios o ajenos, atento a observar la dirección facultativa y su desempeño ante el órgano de contratación.»

Según lo dispuesto en el TRLTPPCAC, la tasa pretende financiar el coste del servicio de dirección, inspección y control de la obra pública a cargo del contratista. Por tanto, concluye la Junta, sería contrario al principio de equidad, exigir la tasa al adjudicatario de la obra cuando la Administración ejecuta la función administrativa y material de control con medios propios, mientras que si emplea medios ajenos sería la propia Administración la que debería asumir el coste del servicio.

B) Ámbito temporal de las normas tributarias (artículo 10.2 de la LGT) - operaciones de tracto sucesivo – devengo - retroactividad auténtica y retroactividad impropia

En la reclamación nº JC 1/2014, la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias explica que el hecho imponible de la tasa por dirección, inspección y control de obras públicas (TRLTPPCAC) se refiere a operaciones de tracto sucesivo. De modo que, conforme al criterio de la Dirección General de Tributos, al tratarse de un hecho imponible que se prolonga en el tiempo, la tasa se devenga en el momento de la expedición de cada certificación, y resulta exigible mediante retención en la misma. De modo que existen tantas obligaciones tributarias autónomas como certificaciones de obra haya expedido el director facultativo por la ejecución de la obra contratada.

No obstante, el fraccionamiento del presupuesto de hecho por certificaciones de obra no es consustancial al hecho imponible de la tasa: «nada impide […] que la Ley lo configure como único en el sentido de dar origen a una sola obligación tributaria». El fraccionamiento del hecho imponible sólo obedece a la conveniencia de fraccionar la cuantía de la obligación tributaria.

En estos casos, para la determinación de la ley aplicable es preciso tener presente la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con los distintos tipos de retroactividad. Mientras la retroactividad auténtica se predica de aquellas normas que pretenden anudar efectos *ex novo* a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a su entrada en vigor, sólo se da una retroactividad impropia cuando las normas inciden en situaciones jurídicas aún no concluidas. En

consecuencia, cuando la obligación tributaria, el devengo de la tasa vinculado a la expedición de la correspondiente certificación de obra, se produce tras la entrada en vigor de la norma, sólo podría plantearse una retroactividad impropia.

C) Defectos procedimentales – notificación de actos administrativos (artículos 109 sigs. LGT) – incumplimiento del plazo de doce meses de duración del procedimiento (artículo 150 LGT)

La resolución de 10 de junio de 2014 de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife, JTS 40/2013, niega la existencia de defectos procedimentales en la notificación de determinadas actuaciones inspectoras así como la indefensión de la sociedad recurrente por no habérsele notificado personalmente el inicio del procedimiento de inspección. Antes de acudir a la notificación por comparecencia mediante anuncio en el BOC, la comunicación de inicio de las actuaciones se había intentado notificar en cuatro ocasiones en el domicilio fiscal de la sociedad, en dos ocasiones en el domicilio fiscal de su representante, y en una ocasión en el domicilio en que, según el criterio de la oficina gestora, parecía desarrollarse la actividad empresarial. También se hicieron numerosos intentos de notificación del acta de disconformidad y de su correspondiente informe ampliatorio.

D) Materia económico-administrativa (artículos 227 de la LGT, 29 de la Ley 9/2006, Tributaria de la CAC y 17 de la Ley 11/2006, de la Hacienda Pública Canaria)

La resolución de la reclamación JC 28/2014 de la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias especifica que los actos dictados en el procedimiento recaudatorio, si bien relativos a la imposición de una sanción por la Agencia de Protección del Medio Urbano y Natural, son susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa. Con todo, advierte, «la referencia a la categoría de los "derechos económicos de naturaleza pública" no supone que se haya querido reconducir a la vía económico-administrativa la impugnación de cualquier sanción económica que impusiere la Administración, que se haya querido llevar a la vía económico-administrativa la decisión de todas las contiendas suscitadas acerca de cualquier percepción económica de Derecho público, como son las multas que impone la Administración pública en ejercicio de su actividad de policía, sino sólo las relativas a su materialización,

las concernientes a los actos administrativos de recaudación encaminados a hacerlas efectivas». En el caso de créditos de Derecho público no tributarios, «las controversias que se planteen acerca de su fase declarativa no son susceptibles de conocimiento en vía económico-administrativa, pero sí las concernientes a su fase ejecutiva o de materialización; en otras palabras, que la competencia de la denominada jurisdicción económico-administrativa alcanza a las cuestiones relativas al procedimiento recaudatorio, pero nunca se hará extensiva al fondo mismo del acto administrativo que sirvió de título al crédito de Derecho público objeto de ejecución».

Así, en el seno del procedimiento de recaudación no puede alegarse la caducidad del plazo de tramitación del expediente ni la falta de proporcionalidad de la multa impuesta por la comisión de una infracción urbanística; tales alegaciones deben presentarse en el marco del procedimiento sancionador.

E) Compensación de créditos (artículos 72 LGT y 1.196 CC)

La resolución de la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias de 7 de mayo de 2014 (JC 36/2013) confirma los actos dictados en vía de gestión al entender que las deudas por tasas portuarias no pueden compensarse con créditos derivados de autoliquidaciones relativas al IGIC.

En primer lugar, se advierte que la sociedad recurrente era deudora de la entidad Puertos Canarios en concepto de tasas, pero acreedora de la Administración Tributaria Canaria con base en el resultado de las autoliquidaciones del IGIC presentadas. La entidad Puertos Canarios, creada por Ley 14/2003, de 8 de abril, de Puertos de Canarias, tiene personalidad jurídico-pública y patrimonio propio, independiente del de la Comunidad Autónoma de Canarias, de modo que no existe la debida reciprocidad entre las figuras del acreedor y el deudor. Y, además, la misma Ley 20/1991 dispone que los ingresos derivados del IGIC corresponden no sólo a la Comunidad Autónoma de Canarias sino también, en parte, a los Cabildos Insulares; por el contrario, no constituyen una fuente de financiación para la entidad Puertos Canarios, que no puede disponer de tales ingresos ni tiene competencia para devolver las cantidades que resulten de la aplicación del impuesto.

En segundo lugar, se pone de relieve el incumplimiento de otro de los requisitos legales para proceder a la compensación: «la necesidad de que ambas deudas tengan las mismas

cualidades jurídicas, plena reciprocidad y absoluta igualdad jurídica, aspectos que brotan de las notas de que acreedor y deudor lo sean recíprocamente en una cantidad vencida, líquida y exigible». En este sentido, interesa destacar que si bien las liquidaciones practicadas por Puertos Canarios gozan del privilegio de ejecutividad propio de todos los actos administrativos (artículos 56 y 94 de la LRJAP-PAC), no ocurre así con las solicitudes de devolución del IGIC. La Ley 20/1991 establece un plazo de seis meses a contar desde la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación en que se solicita la devolución (o desde la fecha de la presentación si se hiciera fuera de plazo) para que la Administración Tributaria Canaria pueda dictar una liquidación provisional. Si ésta no se hubiese dictado en el plazo de seis meses, aquélla ha de devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica ulterior de las liquidaciones provisionales o definitivas que procedan. En suma, no basta la solicitud de compensación sino que se requiere el reconocimiento del crédito por acto administrativo a favor del obligado tributario, o bien el transcurso del plazo establecido en la Ley.

F) Requerimiento de aportación documentación (artículo 93 LGT) – inicio del procedimiento de comprobación limitada (artículo 137 LGT) – caducidad (artículo 139 LGT)

Dos resoluciones de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Las Palmas de Gran Canaria, JT 35/11/428 y JT 35/12/18 y acumulada, insisten en que el requerimiento efectuado al obligado tributario con base en el artículo 93 de la LGT no constituye el inicio de un procedimiento de comprobación limitada; éste no caduca cuando han transcurrido más de seis meses desde la notificación de aquél.

El requerimiento administrativo «nada tiene que ver con el procedimiento de comprobación limitada *stricto sensu*, a fin del cómputo del *dies a quo* de la caducidad del procedimiento, toda vez que el primero debe ser encuadrado dentro de las obligaciones de información que con carácter general pesan sobre la mercantil y el segundo dentro de los procedimientos de gestión tributaria». Mientras el requerimiento lo hizo el Servicio Central de Planificación, que no tiene atribuidas funciones de gestión de los tributos, las actuaciones de comprobación limitada las llevó a cabo la Administración de Tributos Interiores y Propios en el ejercicio de las funciones que enumera el artículo

136 de la LGT. Además, la Ley General Tributaria determina cuáles son las dos formas de iniciación del procedimiento de comprobación limitada: bien mediante notificación al obligado tributario que fije la naturaleza y alcance de las actuaciones de comprobación limitada; o bien mediante notificación de la propuesta de liquidación.

G) Prescripción del derecho – caducidad del procedimiento en que se ejercitan potestades, facultades

La Junta Territorial Económico-Administrativa de Las Palmas de Gran Canaria vuelve a pronunciarse sobre los efectos que se derivan de la caducidad de un procedimiento de comprobación limitada en relación con la prescripción del derecho de crédito de la Administración en la resolución de la reclamación nº JT 35/11/367. En este sentido, la Junta afirma que la caducidad de un procedimiento administrativo no afecta a la totalidad de las actuaciones que se hayan producido en el curso del mismo. Así, «los documentos y los demás medios de prueba que consten en el procedimiento caducado pueden incorporarse sin menoscabo alguno a otros procedimientos, coincida o no el obligado tributario».

En particular, cuando la Administración no haya declarado de oficio la caducidad del procedimiento, y el obligado tributario tenga que interponer reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo para que se declare la caducidad, «si admitiéramos que la reclamación o recurso que se interpusiera con esta finalidad interrumpiría la prescripción, le colocaríamos ante una disyuntiva perversa: aceptar la resolución que la Administración haya adoptado en un procedimiento caducado, o bien impugnar dicha resolución con la consecuencia inmediata de que el recurso o reclamación planteados interrumpiría la prescripción». Importa insistir, a juicio de la Junta, en que «el procedimiento caducado ha quedado expulsado de la vida administrativa, no ha producido más efectos para el obligado tributario que la posibilidad de que la Administración incorpore los documentos y pruebas a otro procedimiento que se inicie o ya iniciado, sin que las actuaciones seguidas en el mismo hayan interrumpido la prescripción».

La estimación parcial de la pretensión del recurrente se basa, asimismo, en la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, que subraya la necesidad de distinguir la prescripción del derecho de la caducidad del procedimiento

administrativo en el que la Administración ejercita las potestades o facultades que la Ley le atribuye. La caducidad constituye una forma anormal de terminación de un procedimiento que no afecta al derecho subjetivo al que se refiere el mismo procedimiento; éste sigue unas vicisitudes y una vida propias, y podrá ejercitarse en un nuevo procedimiento que se inicie con posterioridad, aunque las actuaciones administrativas llevadas a cabo no hayan producido todos los efectos jurídicos que le son propios. Se trata, según esta doctrina, de una caducidad impropia, que responde a la necesidad de ponderar entre los principios de eficacia administrativa, economía procesal, conservación de los actos administrativos y limitación de los costes indirectos de las obligaciones tributarias, por un lado, y el principio de seguridad jurídica, por otro. De manera que las pruebas y los documentos obtenidos o aportados en el seno del procedimiento no deban ser practicados, obtenidos, requeridos, aportados e incorporados en otros procedimientos, y, al mismo tiempo, se produce el efecto principal de la caducidad, que es la desaparición jurídica del procedimiento caducado.

Por su parte, respecto a la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por un plazo superior a seis meses alegada por la sociedad recurrente, la resolución de 10 de junio de 2014 de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife, JTS 40/2013, explica que ya se había tenido en cuenta esta circunstancia al dictar el acto administrativo de liquidación que puso fin al procedimiento inspector. Con base en el artículo 150.2 de la LGT, que dispone que la interrupción injustificada por más de seis meses no produce la caducidad del procedimiento sino que éste ha de continuar hasta su terminación, la resolución del Inspector-Jefe declaraba prescrito el derecho de crédito de la Administración en relación con el primero de los períodos objeto del procedimiento de inspección.

H) Cómputo de los plazos para interposición de recursos

La resolución de 2 de junio de 2014 de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife, dictada en la reclamación JTS 28/2014, especifica cómo han de contarse los plazos para la interposición de los recursos.

El artículo 223 de la LGT establece que el plazo para interponer el recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa

es de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible, o del siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo. Por tanto, si la notificación de una liquidación administrativa se hace el día 11 de febrero, el plazo para interposición del recurso finaliza el día 11 de marzo, de modo que en caso de presentarse el recurso el día 12 de marzo, aquélla deviene firme. Además, según el artículo 222 de la LGT, la interposición extemporánea del recurso de reposición carece de eficacia interruptiva del plazo para interponer la ulterior reclamación económico-administrativa; el recurso potestativo de reposición sólo interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos cuando es admisible «por haberse cumplido todos los requisitos para que el órgano ante el que se interpone pueda entrar a conocer la cuestión de fondo».

En los supuestos en que los plazos se establecen en meses, el cómputo debe hacerse de fecha a fecha: «si un mes empieza a computarse en un determinado día (*dies a quo*), en la misma fecha del mes siguiente comenzará un nuevo mes y, por ende, el último día del plazo (*dies ad quem*) será el inmediato anterior […] si bien el día inicial del plazo (*dies a quo*) será el siguiente al de la notificación del acto, el día final del plazo (*dies ad quem*) será el día correlativo al de la notificación del mes que corresponda, esto es, que el plazo concluye el día cuyo ordinal coincida —con las particularidades en caso de que éste sea inhábil o no exista en el correspondiente mes— con el que sirvió de punto de partida —el día de la notificación del acto— para el cómputo del plazo».

II. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Adquisición de vehículos por minusválidos – reconocimiento previo del beneficio fiscal como requisito para la aplicación del tipo general del IGIC – perjuicio no trasladable al adquirente

La reclamación nº JT 35/11/428 presentada ante la Junta Territorial Económico-Administrativa de Las Palmas de Gran Canaria se refiere a la obtención del beneficio fiscal consistente en tributar al tipo general en las adquisiciones de vehículos por minusválidos. Se trata de una excepción a la aplicación del tipo impositivo incrementado del 13 por ciento (hoy, el 13,5 por ciento) en las entregas de vehículos accionados a

motor con potencia superior a 11 CV, aplicable cuando el adquirente es una persona con discapacidad y se cumplen además los requisitos establecidos en la Ley.

Uno de los requisitos legales para la aplicación del tipo general del impuesto (hoy, el tipo reducido del 3 por ciento según el artículo 59 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales) es el previo reconocimiento por parte de la Administración de la procedencia de la aplicación del tipo reducido, en respuesta a la solicitud que deberá presentarse con anterioridad a la entrega del vehículo. En este sentido, la Junta advierte que «resulta obvio e indubitado que es requisito *sine qua non* para la obtención del beneficio fiscal de tributar al tipo general en las adquisiciones de vehículos por minusválido, que tal beneficio sea reconocido por la Administración con carácter previo a la adquisición». La aplicación del beneficio fiscal no es automática, sino que precisa el previo reconocimiento del derecho del adquirente, con anterioridad al devengo del impuesto, en el momento de la entrega.

Se trata, de un beneficio fiscal de carácter provisional, en la medida en que determinados presupuestos han de ser verificados con posterioridad a su concesión. En esto se diferencian los beneficios de carácter provisional de aquéllos que tienen carácter definitivo: éstos están sometidos a la previa verificación y comprobación administrativa del cumplimiento por parte del solicitante de los requisitos impuestos por la norma; aquéllos dependen del cumplimiento de ciertas condiciones presentes y futuras o de la efectiva concurrencia de determinados requisitos, y, en consecuencia, su aplicación queda supeditada al examen posterior de la Administración concedente. Conforme al artículo 115.3 de la LGT, esta comprobación *a posteriori* del cumplimiento de los requisitos legales se hará en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos, sin necesidad de acudir a los medios de revisión establecidos en el Título V de la LGT. En el curso de la comprobación administrativa se regularizará, en su caso, la situación del obligado tributario.

La regularización administrativa no puede afectar al derecho del adquirente del vehículo a acogerse al beneficio fiscal, pues el procedimiento de comprobación ha de referirse al transmitente del vehículo, «quien en orden al cumplimiento de lo preceptuado en el tan citado Anexo II, 1.3º.f) LIGIC se encontraba, al tiempo del devengo del hecho imponible —compraventa—, obligada a verificar el cumplimiento por parte del adquirente

del reconocimiento previo del beneficio a fin de repercutir el tipo impositivo IGIC adecuado conforme a lo dispuesto en el artículo 27.3 LIGIC, protección ésta al adquirente que, además, queda expedita e indemne a la luz de lo establecido en los artículos 20.1,4 y 20.2,3 ambos de la LIGIC».

2. Requisitos para el reconocimiento como entidad o establecimiento de carácter social a efectos del IGIC (artículo 50.2 de la Ley 4/2012)

Con base en lo dispuesto en el artículo 50.2 de la Ley 4/2012, la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias, JC 3/2014, desestima la pretensión de la asociación recurrente de ser considerada como entidad de carácter social a efectos de poder aplicar la exención contenida en el artículo 10.2 de la Ley 20/1991 (hoy, el artículo 50.2 de la Ley 4/2012). Esta resolución se basa en los mismos estatutos sociales, que si bien establecen el principio general de gratuidad de los miembros integrantes de la Junta Directiva, también incluye la posibilidad de que perciban una retribución adecuada por la realización de otros servicios distintos de las funciones que les corresponden como miembros del órgano de representación. Esta previsión es contraria a la exigencia de que los cargos que componen la Junta Directiva carezcan, por sí mismos o a través de persona interpuesta, de interés económico en los resultados de la explotación, que constituye uno de los requisitos para obtener el reconocimiento como entidad de carácter social.

La Junta basa su decisión en la doctrina del TEAC en relación con las fundaciones, recogida en la resolución de 2 de noviembre de 2011: no puede entenderse que una persona no tiene interés en el resultado económico de una entidad cuando su retribución depende de ese resultado, ya sea porque la retribución se percibe por la pertenencia a un órgano de administración, ya sea por la existencia de una relación laboral. Si, además, es el propio Patronato, al que pertenece la persona que va a percibir la retribución, el que fija la retribución, existe interés por parte de los miembros de aquél en los resultados económicos de la entidad. Y no debe olvidarse que la finalidad del requisito consistente en carecer de interés en el resultado económico de la explotación está en que estas entidades sean gestionadas y administradas con un propósito esencialmente filantrópico, finalidad que, en rigor, no se cumple cuando los miembros de sus órganos de gobierno pueden percibir retribuciones, aunque en sentido

estricto no sea por el ejercicio de su cargo en esos órganos de gobierno.

3. Inmueble acondicionado como vivienda en el que ocasionalmente se almacenan mercancías - cuotas no deducibles (artículo 28 Ley 20/1991)

Para la Junta Territorial Económico-Administrativa de Las Palmas de Gran Canaria (reclamación JT 35/12/18 y acumulada), el IGIC soportado en la adquisición de un inmueble perfectamente acondicionado para su uso como vivienda no tiene carácter deducible para una sociedad cuya actividad principal consiste en el comercio al por mayor de productos de perfumería, droguería, higiene y belleza; el hecho de que en el salón de la vivienda se encuentren unas cajas no permite presumir que se trata de un almacén.

La Ley 20/1991 exige, para que las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios sean deducibles, que estén afectos a la realización de operaciones sujetas y no exentas. No ocurre esto, a juicio de la Junta, cuando el inmueble adquirido reúne todas las características de una vivienda (camas vestidas, mesas de noche, cocina totalmente equipada, etc.), y, en cambio, carece de rótulo identificativo, no dispone de línea telefónica, ni tiene ninguna documentación contable o fiscal, que se encuentra en las oficinas de la sociedad donde se desempeña la dirección efectiva y la gestión de la actividad. De hecho, el inmueble había sido arrendado como vivienda, y «en un principio, la concepción inicial fue la de vivienda», según manifestaciones de la propia entidad adquirente. En suma, son tres las razones por las que se desestima la pretensión de la recurrente: por un lado, por estar el inmueble preparado para su uso como vivienda; por otro lado, porque la actividad empresarial se desarrolla en una nave industrial donde se ubica la dirección efectiva y gestión de la empresa; y por último, porque en la misma nave se podían almacenar las cajas que se encontraban en el salón de la vivienda, pero se guardaban aquí por operativa de la compañía. Y «el hecho de que en ocasiones puntuales se almacenen mercancías en un inmueble perfectamente acondicionado como vivienda no le otorga en ningún caso el carácter de almacén».

Se califica esta conducta de culpable a efectos de subsumirla en el tipo de la infracción consistente en la obtención indebida de devoluciones tributarias del artículo 193 de la LGT.

4. Cuotas deducibles – adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con la actividad económica - realización de operaciones sujetas y no exentas – actividad dada de alta en el censo (artículos 28 y 29 Ley 20/1991)

La resolución de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Las Palmas de Gran Canaria nº JT 35/12/4 confirma que las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición de determinadas fincas urbanas, cuyo arrendamiento posterior se configura como actividad sujeta y exenta, no tienen carácter deducible.

Por un lado, se habían adquirido diez viviendas para su explotación en régimen de arrendamiento. En este caso, como es sabido, al tratarse de una actividad sujeta pero exenta del IGIC, el artículo 28 de la Ley 20/1991 excluye la posibilidad de deducirse el IGIC soportado en la compra.

Por otro lado, junto a las anteriores la sociedad adquirió cuarenta y siete plazas de garaje en el mismo edificio, para ser también objeto de arrendamiento. En este sentido, ha de tenerse en cuenta que el artículo 10.1,23 de la Ley 20/1991 (hoy, el artículo 50.1,23º de la Ley 4/2012) dispone que están exentos del IGIC los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, pero también los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles arrendados conjuntamente con aquéllos; en cambio, está sujeto y no exento del IGIC el arrendamiento de terrenos para estacionamiento de vehículos. Por esta razón, afirma la Junta, si se tiene en cuenta que el número de plazas de garaje que se adquirieron es sensiblemente superior al de viviendas, «parece lógico pensar que al menos parte de los garajes adquiridos no son accesorios a las viviendas y, por tanto, su adquisición quedaría excluida de la exención en virtud de lo dispuesto en la letra a' del citado precepto». Sin embargo, añade, para que las cuotas de IGIC soportadas tengan carácter deducible la Ley no sólo exige que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas. Además, es preciso que esos bienes y servicios estén directamente relacionados con la actividad empresarial o profesional de la persona que los adquiere, esto es, que se encuentren afectos de forma exclusiva al desarrollo de dicha actividad (artículos 29.4 y 5 de la Ley 20/1991). Esto no sucede cuando el objeto social de la entidad adquirente es la promoción de edificaciones (epígrafe 1.833.2 del IAE), mientras que aquélla no se ha dado de alta en la actividad de alquiler de bienes

inmuebles de naturaleza urbana (epígrafe 1.861 del IAE) ni ha presentado justificantes de los contratos de alquiler.

En términos análogos se pronuncia la Junta Territorial Económico-Administrativa de Las Palmas de Gran Canaria al resolver la reclamación JT 35/12/97: no procede la deducción del IGIC soportado en la realización de operaciones que no forman parte de la actividad económica en la que la entidad se encuentra dada de alta. Así, «no constando censada en ningún epígrafe relacionado con la promoción inmobiliaria, construcción o similar, difícilmente tiene encaje legal la pretendida deducción respecto de las cuotas soportadas por la adquisición de la parcela y en la posterior construcción de los bungalows, toda vez que la mercantil consta dada de alta en la actividad de Servicios Financieros y Contables, actividad ésta que […] no guarda la más mínima relación con aquellas otras que relacionadas con la construcción, promoción y venta de inmuebles pudieran habilitar a la mercantil para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IGIC devengadas y soportadas».

5. Incomparecencia en el procedimiento inspector – falta de aportación de libros-registro - no deducibilidad de cuotas (artículo 33.3 *in fine* LGT)

La resolución de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife de 10 de junio de 2014 (JTS 40/2013) fundamenta la imposibilidad de deducirse las cuotas de IGIC soportado, tanto en la incomparecencia de la entidad en el marco del procedimiento de inspección y la consecuente falta de aportación de los libros-registro en que debían figurar las cuotas debidamente contabilizadas, como en la falta de aportación por parte de aquélla de las pruebas necesarias para demostrar la afectación de los bienes adquiridos a la realización de la actividad económica.

Por un lado, al haber incumplido todos los requerimientos de comparecencia formulados en el curso de las actuaciones inspectoras, la propuesta de regularización de la situación tributaria se hizo con base en las autoliquidaciones presentadas por la sociedad, y las declaraciones de operaciones económicas con terceros presentadas tanto por la misma sociedad como por sus proveedores y clientes. En cambio, no había podido comprobarse la existencia de los preceptivos libros-registro de facturas recibidas, que debían contener las cuotas soportadas debidamente

contabilizadas, en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 33.3 *in fine* de la Ley 20/1991 y 62.3 del Real Decreto 2.538/1994.

Por otro lado, no se habían aportado los justificantes acreditativos del derecho a la deducción que fueron requeridos por la Inspección, teniendo en cuenta la actividad desarrollada por la entidad y la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos; en particular, no se había presentado ningún documento justificativo del derecho a deducirse la cuota del IGIC satisfecha en la importación de una embarcación de recreo a motor, incluida entre las embarcaciones cuyo uso exclusivo es la práctica del deporte sin propósito lucrativo o la pesca no profesional (Decreto 1.027/1989), por importe de más de 283.000,00 euros.

En consecuencia, la Junta confirma la comisión de una infracción tributaria, y niega que exista una interpretación razonable de la norma, puesto que no quedó demostrada la relación directa entre los bienes adquiridos y la actividad empresarial.

6. Deducibilidad del IGIC en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos – imposibilidad sobrevenida (artículo 33.2 Ley 20/1991)

Dos resoluciones de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Las Palmas de Gran Canaria, nº JT 35/12/97 y nº JT 35/12/32, señalan que el carácter deducible del IGIC según el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos no puede verse alterado por causas ajenas a la voluntad del sujeto pasivo.

La primera de estas resoluciones señala que, si bien es necesario, como exige la norma, que los bienes y servicios se adquieran con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de operaciones sujetas y no exentas, en los supuestos en que no se inicia la realización de estas operaciones por causas totalmente ajenas a la voluntad del sujeto y de las que no parecen derivarse actuaciones fraudulentas o abusivas, no se pierde el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. De hecho, se había adquirido una parcela sobre la que se construyeron determinados bungalows, con el propósito de afectarlos al desarrollo de la actividad empresarial de promoción y venta de viviendas. Mas, al declararse nulo el proyecto de urbanización, la edificación queda sin cobertura legal desde el punto de vista urbanístico, de modo que la sociedad no puede proceder a la venta de las viviendas, y, por tanto, no realiza operaciones

generadoras del derecho a la deducción.

La segunda de las resoluciones confirma la deducibilidad del IGIC soportado con base en los argumentos anteriores: en primer lugar, al haber quedado acreditado que las adquisiciones realizadas lo fueron para el desarrollo cuanto menos previsible de la actividad empresarial; en segundo lugar, las cuotas de IGIC devengado lo fueron conforme a Derecho; en tercer lugar, el IGIC soportado estaba perfectamente documentado desde el punto de vista formal; asimismo, se llevaron a cabo las obras de construcción de las viviendas; y, por último, las operaciones que pretendían desarrollarse, de venta de los inmuebles mediante primera entrega, se encontrarían sujetas y no exentas del impuesto. No puede calificarse de fraudulenta la actuación del sujeto, concluye la Junta, cuando la materialización de la actividad mediante la venta de las viviendas se vio primero interrumpida y después vetada de forma definitiva, como consecuencia de la declaración de nulidad del Decreto que aprobó el proyecto de urbanización.

7. Requisitos subjetivos del derecho a la deducción –– derecho a la devolución

El 12 de mayo de 2014, la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife (reclamación JTS 33/2013) niega a la sociedad recurrente el derecho a la deducción del IGIC soportado en la adquisición de una parcela por carecer de la condición de sujeto pasivo del impuesto.

Tras la adquisición de una parcela en el año 2006, y la declaración de obra nueva en construcción documentada en escritura pública en el año 2008, tres años más tarde se hace constar en sendas escrituras, por un lado, que nunca se inició la construcción de la obra y que tampoco va a hacerse, y, por otro lado, que la parcela es objeto de transmisión en el mismo estado en que se adquirió, esto es, como suelo sin edificar. Ciertamente, en un principio la parcela iba a destinarse a la construcción de un edificio, mas en los cinco años transcurridos desde la adquisición, los únicos gastos de la entidad son los correspondientes a trámites administrativos (tasación, notaría, registro, estudios del terreno, impuestos, etc.), y no se declaran bases imponibles en el IGIC.

La resolución de la Junta analiza con detalle la naturaleza y características del derecho a la devolución: a) es un derecho subsidiario, pues primero ha de

intentarse la deducción del IGIC sin que pueda hacerse efectiva por exceder continuamente la cuantía de las cuotas deducibles de la de las cuotas devengadas; b) es un derecho optativo, que puede ejercitarse o no a final de año; c) es un derecho irrevocable, ya que se excluye el derecho a la deducción posterior del importe cuya devolución se solicita; y d) es un derecho provisional, sobre la base de las autoliquidaciones presentadas, sin perjuicio de la comprobación inspectora posterior. Por su parte, la correspondiente obligación de restitución de la Administración presupone un pago tributario debido, legítimo o conforme a Derecho, al que se superpone un hecho sobrevenido, la imposibilidad de deducirse la totalidad de las cuotas soportadas, determinante del nacimiento de la obligación de devolución.

Pero el derecho a deducir las cuotas soportadas corresponde sólo a los sujetos pasivos que tienen la condición de empresarios o profesionales, y que actúan en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. En aquellos casos en que la adquisición de una parcela no va seguida de actuaciones materiales de transformación física del terreno dirigida a la promoción de edificaciones, no puede otorgarse al adquirente la condición de urbanizador; así lo ponen de manifiesto tanto el Tribunal Supremo como la Audiencia Nacional, ya que «por más que el destino jurídico de los terrenos sea la construcción, hasta que el proceso constructivo no se inicia materialmente, dicho destino no se habrá hecho efectivo». Asimismo, según el criterio del Tribunal Supremo (sentencia de 31 de octubre de 2007) que comparte la Junta, «si la condición de sujeto pasivo se adquiere cuando existen indicios suficientes de que los bienes adquiridos se van a destinar al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, de igual manera dicha condición se pierde cuando concurren circunstancias igualmente objetivas que indican que no va a desarrollarse actividad empresarial o profesional alguna».

En suma, si la entidad recurrente no tiene derecho a la deducción, tampoco tiene derecho a la devolución, puesto que éste es un derecho subsidiario del primero.

8. Aplicación del tipo general del IGIC por incumplimiento de ciertos requisitos establecidos en la Ley – no sujeción al tipo cero – el nuevo artículo 52j) de la Ley 4/2012 difiere del artículo 27.1,1ºf) de la Ley 20/1991

No procede la aplicación del tipo cero del IGIC a determinadas obras

que no cumplen los requisitos para poder incluirse en la categoría de obras de equipamiento comunitario, según la Ley del impuesto. En particular, la resolución de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Las Palmas de Gran Canaria nº JT 35/11/367 se refiere a las obras realizadas conforme a lo dispuesto en la letra f) del artículo 27.1,1º de la Ley 20/1991 [hoy, el artículo 52j) de la Ley 4/2012], que no abarca cualquier tipo de obra, sino que exige que se trate de la construcción o de la rehabilitación de obras de equipamiento comunitario.

Quedan excluidas de esta categoría las obras que no tienen por objeto un edificio según el concepto del artículo 5.5 de la Ley 20/1991, incluso si se trata de una edificación, concepto más amplio que el anterior. Se consideran edificios «toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica».

También se excluyen las obras cuyo destinatario no es una Administración Pública sino una entidad mercantil, aunque su capital sea íntegramente municipal. Tienen la condición de obras de equipamiento comunitario los edificios públicos de carácter demanial, determinadas infraestructuras públicas y las potabilizadoras, desalinizadoras y depuradoras de titularidad pública. Por tanto, las obras de equipamiento comunitario tienen en común su carácter público; se trata de bienes de dominio público, cuya titularidad corresponde únicamente a las Administraciones Públicas. Una sociedad mercantil no puede ostentar la titularidad de este tipo de bienes, incluso cuando la totalidad o parte de sus acciones corresponda a una Administración Pública. En consecuencia, si es una sociedad mercantil la que promueve la realización de la obra, ésta no tiene la condición de obra de equipamiento comunitario. Ni tampoco si la promotora es una Junta de Compensación, pues si bien es un ente corporativo de Derecho Público, dispone de personalidad jurídica propia, distinta de la Administración de la que depende.

Y tampoco son obras de equipamiento comunitario las de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de infraestructuras preexistentes. Es el caso de una obra que tiene por objeto, según el proyecto de ejecución, mejorar una infraestructura urbana ya existente, dar un nuevo uso al espacio, un nuevo diseño a las vías, la creación de parterres, la remodelación de

avenidas para convertirlas en vías de sentido único, o la ampliación de las aceras. O también, como afirma la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife en la reclamación JTS 48/2013, de 12 de junio de 2014, el caso de una obra cuyo objeto consiste en la reforma y ampliación de una infraestructura pública ya existente con anterioridad, en particular, un parque. Las obras correspondientes a la primera fase del proyecto habían concluido diez años antes de la constitución de la sociedad adjudicataria de la obra de reforma y ampliación del parque; y resulta del todo irrelevante la magnitud o entidad de la reforma o ampliación llevada a cabo por la entidad recurrente puesto que es la propia Ley la que con una claridad meridiana establece que están excluidas de la aplicación del tipo cero las obras de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas».

Por lo demás, con la resolución nº JTS 20/2013 de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife de 5 de marzo de 2014, interesa destacar que a partir del 1 de julio de 2012, con la entrada en vigor de la Ley 4/2012, las instalaciones deportivas sí pueden calificarse como obras de equipamiento comunitario a efectos de la aplicación del tipo cero del IGIC, a diferencia de lo que disponía el artículo 27.1,1f) de la Ley 20/1991. La Junta explica que el artículo 52j) de la Ley 4/2012 sólo incluye en la categoría de obras de equipamiento comunitario ciertos tipos de obras, verbigracia, las afectas al cumplimiento de las competencias legales mínimas de las Administraciones Públicas, esto es, las obras afectas al desarrollo de los servicios mínimos a prestar por los municipios (artículo 26.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local). Entre esos servicios mínimos que han de prestar los municipios con población superior a 20.000 habitantes se encuentran las instalaciones deportivas de uso público.

9. Exenciones específicas *versus* exenciones generales - exenciones relativas a las exportaciones de bienes conducidos por viajeros (artículo 11 Ley 20/1991) – exenciones relativas a las Zonas y Depósitos aduaneros y regímenes aduaneros especiales (artículos 13 y 15 Ley 20/1991) – exenciones para las tiendas libres de impuestos (artículo 14.2,2ºB del Real

Decreto 2538/1994) – exención del comercio minorista (artículo 10.1,27º de la Ley 20/1991, hoy el artículo 50.1,27º de la Ley 4/2012)

La resolución de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Las Palmas de Gran Canaria dictada en la reclamación nº JT 35/11/283, desestima la pretensión de la sociedad recurrente titular de varias de las denominadas tiendas libres de impuestos, de aplicar, por su especificidad, las exenciones relativas a las exportaciones (artículo 11 de la Ley 20/1991), a las zonas y depósitos aduaneros y regímenes aduaneros especiales (artículos 13 y 15 de la Ley 20/1991), y a las tiendas libres de impuestos (artículo 14.2,2ºB del Real Decreto 2.538/1994). En su lugar, procede la aplicación de la exención relativa al comercio minorista establecida en el artículo 10.1,27º de la Ley 20/1991, en las entregas de bienes realizadas a viajeros con destino fuera de Canarias, de modo que, al tratarse de una exención limitada, el IGIC soportado en las compras de los bienes y servicios objeto de estas entregas no tiene carácter deducible (artículo 29 de la Ley 20/1991).

En particular, respecto de la exportación de bienes conducidos por viajeros, la Junta advierte que no es aplicable el régimen general de deducciones regulado en los artículos 28 y sigs. de la Ley 20/1991, pues uno de los requisitos que establece el artículo 14.2,2º del Real Decreto 2.538/1994 para que las entrega de estos bienes estén exentas es que, a pesar de la exención, el transmitente expida la correspondiente factura y repercuta al adquirente la cuota impositiva, sin perjuicio de su devolución en la forma establecida en el artículo 85 del mismo Reglamento. Por tanto, «el mecanismo […] para que los comerciantes minoristas compensen la carga implícita del IGIC previamente reintegrada al viajero no es el de la deducción, sino el de la devolución, y por medio de la solicitud formulada en la declaración ocasional. De otra manera, el comerciante minorista se beneficiaría doblemente por dichas entregas: mediante la devolución directa de las cantidades reintegradas a los viajeros, y a través del mecanismo de la deducción de cuotas.» Ciertamente, el comerciante minorista no puede deducir las cuotas soportadas porque se convierte en consumidor final al no poder repercutir el impuesto. Sin embargo, cuando este beneficio fiscal coincide con la exención del artículo 11.2, para mantener la neutralidad del impuesto, se establece la devolución al comerciante minorista de la carga impositiva implícita previa acreditación de que él, a su vez, ha

reintegrado al viajero dicho importe. En este sentido, explica la Junta, según la consulta de la Dirección General de Tributos de 11 de mayo de 2011, la carga implícita «representa el montante del IGIC que el propio comerciante minorista ha soportado de sus proveedores, de manera que a través de la devolución al cliente [y posterior reintegro al comerciante minorista de las cantidades devueltas, cabría añadir] se consigue el objetivo de la neutralidad exterior (…), que consiste en que el bien salga de Canarias libre de toda carga tributaria». Por el contrario, si quien entrega los bienes no tiene la condición de comerciante minorista, sí ha de repercutir y, en consecuencia, también tiene derecho a la deducción.

Tampoco se admite la aplicación de la exención regulada en el artículo 14.2,2ºB del Real Decreto 2.538/1994 para las tiendas libres de impuestos porque la sociedad no tenía concedida la debida autorización por parte de la Dirección General de Tributos. Sólo disponía de una autorización otorgada por la AEAT para operar como tienda libre de impuestos a efectos de los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

Asimismo, la Junta afirma que no es aplicable la exención relativa a las entregas de bienes que se encuentren en las Zonas y Depósitos Francos, Depósitos y Regímenes Arancelarios no sujetos, puesto que los depósitos REF para los que se disponía de autorización tienen carácter "privado": únicamente pueden almacenarse en ellos mercancías a nombre del depositario, esto es, la persona autorizada para gestionar el depósito aduanero. Es imposible transmitir los bienes almacenados en el interior de estos depósitos hasta que hayan salido del régimen de depósito.

Y, en último lugar, se rechaza la aplicación del artículo 15 de la Ley 20/1991, relativo a las exenciones en la importación de bienes al amparo de regímenes especiales de importación, puesto que no afecta a la tributación en el IGIC de las operaciones interiores de entrega de bienes.

B) Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías (AIEM)

1. Clasificación de las mercancías – prioridad de la partida más específica

En la reclamación nº JT 35/12/68, la Junta Territorial Económico-Administrativa de Las Palmas de Gran Canaria rechaza la pretensión de la sociedad recurrente de incluir determinadas mercancías en la partida estadística 39.26 que

comprende "tiras de plástico de polietileno como producto industrial, en el sentido de que forman parte de la cadena de agrupación de unidades, previa manipulación y corte, para facilitar el almacenamiento de las mercancías, no teniendo como utilización principal ni accesoria la de tapones o cualesquiera dispositivos de cierre", cuya importación no está sujeta al AIEM. Por el contrario, se trata de "productos de polietileno de baja densidad, utilizados para el embalaje, almacenaje y transporte de latas y botellas de bebidas", englobados en la partida estadística 39.23, sujetos al tipo de gravamen del 5 por ciento del AIEM.

La determinación de la partida estadística correspondiente a las mercancías que son objeto de importación ha de hacerse conforme a las Reglas Generales para la interpretación de la Nomenclatura Combinada (NC) del Real Decreto 1.455/1987, por el que se aprueba el Arancel de Aduanas. La Regla 3 establece que en aquellos casos en que una mercancía pueda clasificarse en dos o más partidas tiene prioridad la partida más específica sobre la más genérica. Y de las dos partidas anteriores, la más específica, según la Junta, es la partida 39.23, relativa a artículos para el transporte o envasado, de plástico, tapones, tapas, cápsulas y demás dispositivos de cierre de plástico, y cuyas notas precisaban que "la presente partida comprende el conjunto de artículos de materia plástica que se utilizan corrientemente como embalaje o para el transporte de toda clase de productos". En cambio, la partida 39.26 tiene carácter residual, al referirse a cualquier otro producto manufacturado de plástico no incluido en las demás partidas. Según la descripción de las mercancías importadas contenida en las facturas expedidas por los proveedores, las mismas quedan incluidas en una partida concreta, la correspondiente a los restantes artículos para el transporte o envasado, de plástico, dentro de la partida 39.23.

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) Determinación de bases imponibles a efectos del ITPAJD – vinculación a efectos del IGIC

La resolución de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Las Palmas de Gran Canaria nº JT

35/12/135, al referirse a la imposibilidad de aplicar al suelo la exención del artículo 25, subraya el carácter vinculante que tiene respecto del IGIC la base imponible del ITPAJD que se hubiese fijado en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, con base en el valor declarado por el sujeto pasivo.

A juicio de la Junta, el artículo 25 de la Ley 19/1994 pone de manifiesto que «para la determinación de la base imponible del IGIC se utilizan dos parámetros bien diferenciados, la contraprestación satisfecha por el inmueble y el valor catastral, y caso de que éste último no haya sido objeto de revisión catastral se tomará el de mercado; y, para la determinación de la base imponible del ITPAJD se utilizan, también, dos parámetros igualmente diferenciados, como son el valor real del inmueble y el valor catastral». Esto se explica porque la base imponible del IGIC, según el artículo 22 de la Ley 20/1991, es el importe total de la contraprestación, mientras que la base imponible en el ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas es el valor real del bien (artículo 10 del TRITPAJD). Con todo, como es sabido, las entregas de bienes realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad no están sujetas al ITPAJD como transmisión patrimonial onerosa, sino que tributan en el IGIC y en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Éste toma como base imponible el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Así, la Junta concluye que la valoración conforme a la tasación aportada por el sujeto pasivo en el marco del procedimiento de comprobación limitada, para fijar la base imponible del IAJD, al que no se extiende la exención del artículo 25, vincula a la Administración en el ámbito del IGIC. Esta afirmación se fundamenta en la doctrina de la Audiencia Nacional (sentencia de 15 de septiembre de 2011) y del Tribunal Supremo (sentencia de 9 de diciembre de 2013), que coinciden en afirmar que ni el principio de unidad ni el de estanqueidad rigen de modo absoluto en nuestro sistema tributario y, por tanto, tampoco puede entenderse de manera absoluta que cada tributo tenga su propio hecho imponible, sus propias reglas de valoración y su propio procedimiento de determinación de la base imponible. Incluso, se mantiene «la plena coincidencia entre las magnitudes gravadas por ambos tributos, pues es llano que "valor real del bien transmitido" y "valor normal de mercado" constituyen magnitudes equivalentes».

RESUMEN DE RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS QUE AFECTAN AL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA.
(De enero a junio de 2014).

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 CENTRAL

RIC (hasta 2006). Dotación. Acuerdo de distribución de resultados dentro de plazo mercantil como presupuesto necesario. Improcedente aplicación del incentivo en la autoliquidación si el acuerdo de la Junta fue anulado judicialmente

- Reclamación RG 78-11. Fecha 25 de julio de 2013. Resolución en única instancia.

Una entidad practica en un determinado ejercicio una reducción en la base imponible en concepto de dotación a la reserva para inversiones en Canarias. La declaración correspondiente a dicho ejercicio se presentó dentro del plazo que marca la normativa tributaria.

Por otro lado, el Juzgado de lo Mercantil dictó sentencia en el procedimiento en el que se impugnaba el acuerdo social de la entidad referente al ejercicio de obtención de beneficio con cargo al que se dotó la RIC. En dicha sentencia se anula esta Junta Universal por ser absolutamente nula.

En base a lo anterior, la Inspección considera improcedente el disfrute del beneficio fiscal por parte de la entidad obligada tributaria.

La entidad reclamante, por su parte, entiende que no puede negarse la existencia de un acuerdo de dotación de la RIC con cargo al resultado del ejercicio en que se aplicó la reducción, en la medida en que dicha dotación consta expresamente en la declaración del IS del ejercicio y en las cuentas anuales de la entidad. Subsidiariamente, la reclamante, invoca la vulneración del principio de proporcionalidad, indicando que el derecho a disfrutar de un beneficio fiscal no puede verse impedido por el incumplimiento de un requisito formal.

El Tribunal Central señala que lo primero que se debe destacar es que el artículo 27 de la Ley 19/1994 implica una distribución de resultados de la sociedad, en la que se decide la parte de los mismos que se distribuye y la que no, y respecto de esta última, el destino concreto a la reserva para inversiones en Canarias. La aplicación de la reducción en la base imponible determinada por la dotación de la reserva para inversiones en Canarias requiere como presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de los resultados con carácter previo a su aplicación.

La adopción de la decisión sobre la parte de beneficio que va a resultar afectada a la reserva con antelación a la presentación de la correspondiente

autoliquidación, resulta un requisito que se deriva de la propia naturaleza y finalidad del incentivo fiscal, ya que es un compromiso de inversión futura que se contrae creando una partida en el balance de la sociedad de carácter indisponible. La reducción en la base imponible no es más que la última incidencia de un proyecto de inversión a lo largo plazo que se ha propuesto realizar la sociedad, entre otros motivos por la fiscalidad favorable, dentro de su estrategia corporativa, y que, en tal sentido, la cuantía de los resultados obtenidos por la empresa que van a resultar afectos a la reserva ha de determinarse con carácter previo a la aplicación del incentivo fiscal.

Continúa el TEAC diciendo que carecería de justificación alguna la dotación de la reserva sin que previamente se hubiesen aprobado las cuentas anuales, y no sólo por la pendencia a que se vería sometida la debida aplicación de la reducción dependiente de la aprobación definitiva o no de las cuentas anuales y de la aplicación del resultado, sino adicionalmente porque el importe de la parte de los beneficios que se destina a reservas no vendría marcado por ningún tipo de motivación económica persistente en el tiempo, sino únicamente por motivos de oportunidad fiscal.

Partiendo de estas premisas, descendiendo a los hechos de la reclamación reseñada, el TEAC concluye que, aunque la presentación por parte de la reclamante de la autoliquidación en la que se aplica la RIC se hizo en plazo, lo cierto es que los acuerdos adoptados por la junta de socios han sido declarados nulos por lo que no existe acuerdo societario de aplicación de resultado. No basta la consignación en la declaración del IS, por mucho que ésta se presente en plazo, ya que no existe realmente acuerdo de los socios de destinar ninguna cantidad a la reserva para inversiones en Canarias. Se trataría, por tanto, de un dato consignado en la declaración que no tiene detrás un apoyo real. El TEAC considera que no se trata simplemente de unos requisitos meramente formales sino que es un presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados y en ella contemplen la dotación a la reserva para inversiones en Canarias. Y todo ello en el plazo que marca la normativa mercantil, porque si no, en el momento de la presentación de la declaración del impuesto sobre Sociedades, esta declaración no será reflejo de lo aprobado por los socios y nada garantiza que con posterioridad ratifiquen lo consignado en la declaración.

Comentario personal:

Es muy bueno volver a escuchar, sin medias tintas, como así sucede en esta resolución, que la dotación contable, en cuanto mero reflejo de un hecho subyacente, cual es la decisión por parte del órgano depositario de la voluntad social (la Junta de socios) de inmovilizar parte del resultado en forma de la reserva para inversiones, es un requisito y presupuesto necesario que responde a la forma en que está configurado el incentivo fiscal, el cual supone el disfrute de un ahorro tributario presente a cambio de la asunción de un compromiso de inversión futura, compromiso éste que debe adoptarse dentro del plazo que marca la norma mercantil para la distribución del resultado.

No puedo dejar de añadir que la idea anterior presenta importantes implicaciones en el caso de aplicación de la RIC en autoliquidaciones extemporáneas, en contradicción con el criterio que se sostiene en ciertas resoluciones judiciales (jurisprudencia menor) que basan sus conclusiones en que la dotación contable es un mero requisito formal y así debe ser valorado a la hora de analizar si procede o no el acogimiento fuera de plazo al incentivo fiscal.

Inmuebles destinados al arrendamiento. Requisitos de local y empleado. Criterio del TEAC en cuanto al alcance de estos requisitos.

- Reclamación RG 49049/2009. Fecha 28 de mayo de 2013. Resolución de recurso de alzada ordinario.

Esta resolución aborda un aspecto endémico en esta sección. Se trata, por supuesto, de los inevitables requisitos del local y empleado en el arrendamiento de inmuebles.

La presente resolución no parte de la impugnación de una liquidación referente al REF de Canarias. El interés para esta materia, no obstante, no necesita de mayor explicación.

El asunto enjuiciado se refiere a la aportación de unos inmuebles con acogimiento al régimen FEAC de diferimiento y subrogación, dedicados a la actividad de arrendamiento, cuyo carácter económico niega la Inspección habida cuenta la no concurrencia, para la ordenación de la misma, de local exclusivo y de persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

El Tribunal Central aprovecha la ocasión para intentar aclarar su postura al respecto.

Subraya el TEAC que, con esta resolución, se **modifica** el criterio adoptado en las resoluciones de 20 de diciembre de 2012, (R.G. 1697/2011 y R.G. 266/11), volviendo al sentado en Resoluciones como la de 8 de noviembre de 2007 (R.G. 1180/2006), 19 de diciembre de 2007

(R.G. 957/2006) o de 3 de diciembre de 2009 (R.G. 254/2006).

Viene a precisar, asimismo, el TEAC que lo que pretende es sistematizar las pautas que se obtienen a partir de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En concreto, el TEAC indica que la cuestión ha sido objeto de abundantes pronunciamientos de todos los intérpretes de la norma fiscal, tanto de la Administración como de los Tribunales de Justicia, disponiendo en los últimos años de una serie de sentencias del Tribunal Supremo que (obvio es decirlo, añade el TEAC) son las que han de marcar la pauta interpretativa a seguir, por lo que a ellas acude.

Son las siguientes sentencias de nuestro más Alto Tribunal las que le merecen, al TEAC, una mayor atención:

-Una, la sentencia del TS recaída en recurso de casación para la unificación de doctrina nº 425/2005, de 24 de marzo de 2010.

-Otra, la sentencia recaída en recurso de casación para la unificación de la doctrina nº 218/2006, de 28 de octubre de 2010.

-Y, en tercer lugar, las posteriores sentencias del Tribunal Supremo de 15 de septiembre 2011 (Rec. de Casación núm. 1351/2008) y de 2 febrero 2012 (Rec. de Casación núm. 2318/2010), que conectan, a su vez, con las dos sentencias anteriores.

De la primera sentencia del TS, la de 24 marzo 2010, que resuelve el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 425/2005, el TEAC destaca el siguiente párrafo:

"(...) sin embargo, esos requisitos van referidos exclusivamente al arrendamiento o compraventa de inmuebles, y no, como es el caso, a actividades que van más allá de la simple compraventa y arriendo."[1] Insistiendo en que *"(...) los **requisitos** establecidos por el artículo 42 han de referirse a la actividad exclusiva de compraventa y alquiler de inmuebles, no siendo aplicables cuando se desarrolla otra actividad de mayor ámbito que absorba a aquella".*

Ha de señalarse que en esta sentencia el TS analiza un caso de venta de terrenos urbanizados (solares), concluyendo, tanto el Tribunal de Instancia como el Supremo, que dado que *"(...)se ha promovido la reclasificación de los terrenos y se han realizado la urbanización resultando las parcelas que son vendidas en las escrituras de 23 de mayo de 1997 (...)que queda*

demostrada una actividad no ocasional sino habitual, que merece encuadrarse a efecto de IAE en el epígrafe 833.1 relativo a la compra o venta en nombre o por cuenta propia, así como la urbanización, parcelación etc. de terrenos (...)" por lo que *"(...)no cabe sino concluir, sin el más mínimo margen de error, que las ventas realizadas por el recurrente, (...) lo fueron en el ejercicio de su actividad empresarial."*

Una vez calificada la situación de hecho, la sentencia del TS ofrece su consecuencia jurídica:

"Seguidamente invoca el recurrente la imposibilidad de consideración de esos incrementos y disminuciones de patrimonio como derivados de las actividades profesionales pues afirma incumplir las condiciones establecidas en el art. 40.2 (...) sin embargo, esos requisitos van referidos exclusivamente al arrendamiento o compraventa de inmuebles, y no, como es el caso, a actividades que van más allá de la simple compraventa y arriendo." Insistiendo el TS en que *"(...)Si acudimos al Real Decreto Legislativo 1175/90, de 28 septiembre) que regula el IAE, dentro de la actividad empresarial de promoción inmobiliaria (epígrafe 833) se comprende una serie de actividades tales como la compraventa de edificaciones totales o parciales con el fin de venta, la urbanización, parcelación... etc.; es decir, que los requisitos establecidos por el artículo 42 han de referirse a la actividad exclusiva de compraventa y alquiler de inmuebles, no siendo aplicables cuando se desarrolla otra actividad de mayor ámbito que absorba a aquella".*

La segunda sentencia del Tribunal Supremo que utiliza el TEAC en la resolución ahora reseñada, es la de 28 octubre 2010, que resuelve el recurso de casación para la unificación de doctrina, núm. 218/2006, la cual se pronuncia en los mismos términos que la anterior. En concreto, en esta sentencia el Tribunal Supremo declara lo siguiente.

" 4. La recurrente invoca el apartado 2 del artículo 40 de la Ley del IRPF 18/1991 para sostener que ejerce la actividad de compraventa de inmuebles y puesto que ella no tiene ni un local destinado exclusivamente a la actividad ni para el desempeño de ésta cuenta con persona alguna empleada con contrato laboral, dicha actividad no es empresarial, mereciendo, en consecuencia, la consideración de sociedad de mera tenencia y debiendo tributar en régimen de transparencia fiscal.

Lo cierto, sin embargo, es que la aplicación del artículo 40.2 de la Ley

18/1991 resulta improcedente porque falta la premisa necesaria para que se dé el supuesto de hecho de la norma invocada, a saber, que la sociedad se dedique a la compraventa de inmuebles.

Está acreditado que los inmuebles vendidos son --al menos con carácter general-- el resultado de obras de urbanización. Y el hecho de que las obras no hayan sido ejecutadas directamente por la propietaria de los terrenos, sino por PACSA, no permite el acogimiento de la literalidad del artículo 40.2, pretendiendo que su actividad es de mera compraventa de inmuebles. ,

"(...)el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia impugnada, en su último párrafo, establece con acierto que el artículo 40.2 de la Ley 18/1991 del IRPF es aplicable cuando la entidad se dedica sólo al arrendamiento o compraventa de inmuebles pero no cuando realiza otras actividades, como en el presente caso, en que la entidad, aunque no ejecute las obras de urbanización ni construya por sí misma, es promotora de terrenos urbanizados a su costa o en su beneficio".

<< (…) reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio>>.

A continuación el TEAC trae a colación las sentencias de 15 de septiembre 2011 (Rec. de Casación núm. 1351/2008) y de 2 febrero 2012, (Rec. de Casación núm. 2318/2010) las cuales, conectando con las dos sentencias anteriores, relativizan el valor de la regla del local y el empleado. Ahora bien, el TEAC subraya que la no aplicación de esta regla objetiva se predica por el TS en un contexto de actividades que van "*más allá"* del arrendamiento y la compraventa de inmuebles, al entender que, en realidad, hay una actividad de promoción. En este sentido, en estas sentencias, el Tribunal Supremo declara que:

"(…) el apartado Dos del precepto trascrito trató de delimitar los límites de la actividad empresarial con la que no reviste dicho carácter en el caso concreto y específico de venta y arrendamiento de bienes inmuebles, pero no son de aplicación cuando se trate de actividades que exceden de las indicadas. En este

sentido, en la Sentencia de esta misma Sala y Sección de 24 de marzo de 2010 (...) se dijo que los requisitos indicados en el referido apartado "van referidos exclusivamente al arrendamiento o compraventa de inmuebles, y no, como es el caso actividades que van más allá de la simple compraventa y arriendo (...) De aquí que, como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2010 "Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local (...)".

La conclusión que extrae el TEAC de estos pronunciamientos del Tribunal Supremo es que los requisitos objetivos (local y empleado) para otorgar sustancia económica al arrendamiento (y hasta la Ley 35/2006 también a la compraventa) de inmuebles son aplicables cuando la entidad se dedica **sólo** al arrendamiento o compraventa de inmuebles pero no cuando realiza otro tipo de actividades relacionadas con el aprovechamiento de inmuebles. Añade el TEAC que esta premisa, que a primera vista puede parecer poco necesitada de ser subrayada por ser evidente en la letra de la norma, debe, sin embargo, ser analizada con atención, porque no es tan sencillo en la práctica separar con la necesaria precisión el *puro* arrendamiento o compraventa de inmuebles de otras actividades inmobiliarias que van *"más allá",* o que son de un *"mayor ámbito".*

Es por esto que el TEAC aclara que, lógicamente, antes de nada, hemos de movemos en el primer estadio de la aplicación de la norma, el de la calificación de los hechos sobre los que ésta recaerá, así como que esta aclaración o precisión, pese a que también es patente, no es ociosa, para evitar que se interprete como debate sobre el alcance de una norma lo que no ha pasado de ser el análisis de la adecuada calificación de los hechos acaecidos, que podría determinar que dicha norma no resultase aplicable al caso, ya que es frecuente que el debate suscitado en el pleito sobre el alcance y las consecuencias jurídicas del artículo 25.2 de la Ley 40/1998 o del 40.1 de la Ley 18/1991 (hoy 27.2 de la Ley 35/2006), sea resuelto por los Tribunales con un adecuado análisis de los hechos del que resulte que dichos preceptos no son de aplicación al caso, lo que sin duda debe ser tenido en cuenta para analizar adecuadamente el alcance y sentido de los razonamientos seguidos al resolver.

Como corolario de lo anterior -continúa diciendo el TEAC- es claro en la jurisprudencia del Tribunal Supremo que, cuando no estamos ante la actividad exclusiva de alquiler

o compraventa de inmuebles, las reglas de local y empleado no son determinantes de la existencia de actividad económica, de modo que ante un aprovechamiento de los inmuebles que vaya más allá de la mera compraventa u arrendamiento, la actividad realizada será económica a la vista de las reglas generales del artículo 25.1 LIRPF, (o antes del artículo 40.1 y después del artículo 27.1), resultando que en estos casos la presencia o ausencia de local y empleado serán sólo dos circunstancias más a valorar.

Por tanto, entiende el TEAC que es a este contexto (es decir, al contexto en que se desarrolla una actividad que va más allá del arrendamiento -o compraventa- de inmuebles, absorbiéndola) y sólo a este contexto, al que ha de circunscribirse la afirmación del Alto Tribunal cuando declara que <<*no es correcto querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local, ya que la actividad económica se define por la explotación que se realiza, siendo la concurrencia o no de empleados o local un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar la actividad*>>. Es decir, interpreta el Central que el criterio del TS de no exigir indefectiblemente la regla objetiva del local y empleado se refiere, en realidad, a un escenario de actividades de mayor ámbito que van "*más allá"* y absorben al arrendamiento y la compraventa de inmuebles.

En atención a lo expuesto puede afirmarse, a juicio del TEAC, que en las sentencias citadas el Alto Tribunal no sienta doctrina concreta sobre el alcance de la regla del local y el empleado, ya que en todas ellas se abordan casos en los que la citada regla no es aplicable por exceder las actividades realizadas por los contribuyentes de su presupuesto de hecho (el mero arrendamiento o compraventa de inmuebles), de modo que las afirmaciones que se realizan sobre la citada regla, además de ser poco concretas, están fuera de la *ratio decidendi* de los fallos.

A continuación el TEAC añade que, además, aunque con el mismo matiz de no ser *ratio decidendi*, en las sentencias citadas se alude a las dos circunstancias a la que nos venimos refiriendo (el local y el empleado), como requisitos y no como meros indicios o presunciones. En este orden, une a las sentencias antes mencionadas, la más reciente de 20 noviembre 2012, Recurso de Casación núm. 1316/2010, en la que se indica que:

"(...) Tampoco puede aceptarse, frente al criterio de la sentencia impugnada, la inexistencia de local ni de persona dedicados en exclusiva y a jornada completa, ***requisitos exigidos*** *en el art. 25.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para que pudiera ser calificada actividad desarrollada como económica, al afectar esta regla a los casos de arrendamientos o compraventa de inmuebles, supuesto distinto al litigioso, (...)"*

En este grupo de sentencias encuadra también el TEAC la STS de 16 abril 2012, Recurso de Casación núm. 1658/2008, la cual afirma que:

" (...) Cierto es que el artículo 40.2 de la ley 18/1991, como el 25.2 de la Ley 40/1998, al utilizar la frase «[a] efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá», estableció una ***presunción iuris tantum*** *para considerar procedentes de actividades económicas los rendimientos generados por el arrendamiento o la compraventa de inmuebles (...)"*

Y el Tribunal Central encuadra esta última sentencia entre las que hablan de las mencionadas circunstancias, el local y empleado, como auténticos requisitos, porque, aunque parezca decantarse en un principio por entender que la regla a la que nos venimos refiriendo constituye un mero indicio de actividad, y no un requisito de ella, tampoco resuelve con claridad el asunto que aquí nos ocupa (si el local y empleado son requisitos necesarios para que el arrendamiento o la compraventa de inmuebles puedan ser considerados actividad económica), ya que, además de no ser tampoco *ratio decidendi* de la sentencia (también aquí la Inspección acreditó que la actividad realizada iba más allá del simple arrendamiento y compraventa) más parece pretender afirmar que la citada regla no es requisito suficiente, ya que la entidad sí dedicaba un local y un empleado a la gestión de su actividad inmobiliaria y la sentencia completa su valoración de la regla de referencia así:

"(...) Tal previsión normativa no significa que, siempre que concurran ambas circunstancia, deba hablarse de actividades económicas, sino que su presencia constituye un indicio del origen empresarial de los rendimientos. Pues bien, pese a lo que afirma la recurrente, la Sala de instancia no aplica, sin más, la presunción contemplada en la norma, sino que analiza y explica por qué llega a la conclusión que sienta, acudiendo a otros elementos concurrentes que confirman que la interesada llevó a cabo actividades

económicas de las que obtuvo los rendimientos que se le imputan."

En fin, el TEAC entiende que cuando el Tribunal Supremo se pronuncia no considerando necesaria e imprescindible (sino como un indicio más) la concurrencia del local exclusivo y empleado a jornada completa, lo hace con base a que tal regla objetiva no es aplicable a los hechos y a la actividad enjuiciada, toda vez que la misma iría más allá del mero arrendamiento (o compraventa) de inmuebles, siendo actividades de mayor ámbito que absorberían a aquéllas. Ahora bien, añade el TEAC que, precisamente, estas mismas sentencias que analizan el tema de la calificación económica y que excluyen la regla objetiva del ratio decidendi del fallo (ya que, al no ser aplicable, la apreciación de la substancia económica tendrá que hacerse valorando el concepto genérico de ordenación de medios), estas mismas sentencias, precisamente, como decimos, hablan del local y del empleado no como meros indicios sino como auténticos requisitos, si bien precisando que tales requisitos podrán no ser suficientes pues siempre se deberá cumplir la definición genérica de actividad económica.

Seguidamente el TEAC pasa a preguntarse cuál es, entonces, la postura del Tribunal Supremo cuando se está ante la actividad, *strictu sensu*, de compraventa o alquiler de inmuebles, supuesto éste, por tanto, que sí se encuadraría dentro del ámbito para el que está prevista la regla de local y empleado en la Ley.

Pues bien, el TEAC interpreta que, en estos supuestos, el Alto Tribunal viene considerando, mayoritariamente, la regla objetiva de local y empleado como un requisito mínimo a cumplir para que la actividad realizada pueda ser considerada como económica, aunque reconociendo que hay algún pronunciamiento que alcanza conclusiones diferentes.

En este orden, el TEAC señala que (en tres casos semejantes, en los que se discutía si el arrendamiento o compraventa de inmuebles realizado sin contar con local y empleado podía considerarse como una actividad económica que permitía la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias) el TS considera que la regla a la que nos venimos refiriendo contiene unos requisitos necesarios.

En concreto, el Tribunal Central trae a colación las siguientes sentencias del TS.

-La Sentencia del TS, de 29 septiembre 2011, Recurso de

Casación núm. 2356/2007, cuando afirma que:

" (...) y respecto de la actividad desarrollada por la recurrente, "alquiler de locales industriales" conforme al art. 40,2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , "se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, únicamente cuando concurran 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 el desempeño de aquella se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral".

Sin que la parte recurrente haya realizado esfuerzo alguno para acreditar que cumple los referidos requisitos, al punto que no se discute que estamos ante una sociedad de mera tenencia de bienes."

-La sentencia del TS, de 29 mayo 2012, Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 110/2010 (desestimado), en la que se concluye que:

"*El motivo debe desestimarse, debiendo considerarse como doctrina correcta la establecida en la sentencia recurrida, cuyos fundamentos se aceptan en lo sustancial"*

Fundamentos entre los que el propio Supremo transcribe el siguiente:

"(...) sin que sean, por tanto, los requisitos adicionales de empleado 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".

-La Sentencia del TS, de 9 julio 2012, Recurso de Casación núm. 2560/2010, donde se ratifica que no procede dotar la reserva ante:

" (...)la no concurrencia de uno de los requisitos contemplados en el citado artículo 40. Dos de la Ley 18/1991 para que en los supuestos de arrendamiento o compraventa de inmuebles -objeto social de la sociedad recurrente- se pueda llegar a considerar que se realizan como actividad empresarial, a saber, que

para su desempeño se tenga al menos, una persona empleada con carácter laboral, una vez que de los datos provenientes de la Inspección concluyeran que mas más de la mitad del activo de la entidad en los referidos ejercicios está constituido por "inmuebles", destinados al "arrendamiento" y de los que, según la entidad, se obtienen los ingresos reflejados en los Libros de la entidad.

Ciñéndonos al análisis del citado requisito contemplado en el artículo 40.Dos.b) de la Ley 18/1991,"

(Aunque, por otro lado, el TEAC reconoce que parece haber una valoración diferente del alcance de esta regla en la Sentencia del TS, de 7 de septiembre 2012, Recurso de Casación núm. 4297/2010, cuando analiza también si puede aplicar la reserva para inversiones en Canarias un contribuyente que no contaba con local y empleado para realizar la enajenación de un solar:

"(...) porque de la ausencia en el caso de autos de los requisitos contemplados en el citado precepto de la Ley 40/1998 los jueces a quo no derivan otra consecuencia que la imposibilidad de presumir que la venta del inmueble constituía una actividad empresarial de la sociedad, pero lo que realmente determina su razón de decidir es su convencimiento de que «Construcciones Paraíso del Mar» se limitó desde su constitución a la mera tenencia y posterior transmisión de un solar no afecto a actividad económica alguna, al entender que la existencia de una organización autónoma de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios no resultó probada por la actora").

Una vez examinada la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la materia, el TEAC pasa a aplicar los criterios que extrae de la misma a los hechos objeto de la reclamación.

(En síntesis, podemos recordar que, en última instancia, el caso enjuiciado se reduce o versa sobre una serie de inmuebles promovidos por una persona física, contribuyente del IRPF, que fallece. Los inmuebles promovidos, posteriormente, en lugar de destinarse a la venta por los herederos, acaban afectándose al alquiler, pero sin destinar para la ordenación del arrendamiento local exclusivo ni persona empleada a jornada completa. Los inmuebles son objeto, finalmente, de aportación no dineraria en la constitución de una sociedad, con acogimiento al régimen FEAC. Por eso es necesario dilucidar si el arrendamiento de inmuebles tiene o

no naturaleza empresarial, ya que el acogimiento al FEAC sólo sería posible si aquellos pudieran reputarse afectos a una actividad económica. La Inspección niega la sustancia económica al no emplearse para la ordenación del arrendamiento la infraestructura objetiva mínima que exige la Ley del IRPF. Mientras que los reclamantes defienden la naturaleza económica puesto que entienden que el arrendamiento de los inmuebles es una actividad complementaria de la de promoción inmobiliaria que fue desarrollada por el causante).

En primer lugar, el TEAC indica que ha de calificar los hechos a los que se enfrenta, para determinar si es de aplicación la regla objetiva del local y del empleado, lo que sólo ocurrirá –como recuerda el Tribunal- si estamos ante una actividad de arrendamiento y no ante una actividad que "*vaya más allá*".

Continúa diciendo el Tribunal Central que esta tarea de calificación del supuesto de hecho no es, como otras veces, inmediata, y requiere contestar previamente las alegaciones que realiza el reclamante que tienden, precisamente, a negar la independencia de la actividad de arrendamiento al considerarla como una actividad complementaria de la de promoción inmobiliaria antes desarrollada.

El TEAC insiste, no obstante, en que la tarea de calificación es pertinente, ya que, pese a lo que parece alegar el contribuyente, el hecho de haber realizado otra actividad cuyo carácter empresarial no se discute (en este caso la promoción inmobiliaria), habiendo dedicado a ella abundantes medios materiales y humanos, no hace que "*per se*" el arrendamiento de inmuebles sea considerado como actividad complementaria o accesoria de ella. Antes al contrario, señala el TEAC que lo que demanda la norma aplicable del IRPF, y lo que genera la complejidad práctica a la que se viene enfrentando en sus muchos años de vigencia, es la necesidad de analizar por separado la actividad de arrendamiento, ya que siempre puede ser considerada como una pura actividad de colocación del capital inmobiliario, aunque esté realizada de forma simultánea con otra actividad laboral, empresarial, o de colocación del capital mobiliario, dado que en el IRPF se debe comenzar por diferenciar las fuentes de renta.

En este caso concreto analizado, el TEAC admite que es innegable que la actividad económica de base tiene una clara relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, ya que la práctica totalidad de los inmuebles que se arrendaban procedían de

promociones en las que se había actuado como promotor inmobiliario. Por tanto -dice el TEAC- si los inmuebles que se arriendan han sido previamente promovidos, podría plantearse que dicho arrendamiento fuera terminación o culminación de la previa promoción y, por tanto, parte de ella.

Y el TEAC resuelve que, pese a lo anterior, ni la separación formal que nuestro derecho hace de las dos actividades, reflejo de la separación material que hay entre ellas por el muy distinto uso hecho de los inmuebles, ni la estructura del IRPF, ni las circunstancias del caso, permiten aceptar el planteamiento del reclamante.

La separación formal la encontramos en las reglas del IAE, cuyo Epígrafe 833.2, dedicado a la Promoción de Edificaciones, indica que *"Este epígrafe comprende la compra o venta de edificaciones totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, todo ello con el fin de venderlas."* Mientras que para el alquiler de construcciones hay que acudir al Epígrafe 861.1 (Alquiler de viviendas) ó 861.2 (Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p.).

También se encuentra la separación formal en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por el Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, (que tiene reflejo en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, aprobada por Orden de 28-12-1994 - PGCEI), que distingue:

"70.1 Actividades inmobiliarias por cuenta propia.

Comprende las unidades cuya actividad exclusiva o principal consiste en la compra de terrenos, inmuebles y partes de inmuebles y por cuenta propia, así como las unidades que ordenan la construcción, parcelación, urbanización, etc. de alojamientos con el fin de venderlos.

70.2 Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia.

Comprende las unidades cuya actividad exclusiva o principal consiste en el arrendamiento de viviendas y apartamentos propios.

Igualmente, comprende las unidades cuya actividad exclusiva o principal consiste en el arrendamiento de terrenos, inmuebles, locales industriales, del que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, el grupo de trabajo ha definido las siguientes actividades:"

Parece claro -concluye el TEAC-, que la actividad promotora está orientada a la venta, y termina con la venta, de ahí que la venta por personas físicas de lo previamente promovido sí se venga calificando como parte de la actividad de promoción, aunque se trate de ventas poco frecuentes e incluso aisladas, por lo que no le es aplicable la regla del local y empleado para determinar que sea actividad económica.

Pero no puede decirse lo mismo (y de hecho no se ha dicho, puntualiza el TEAC) del arrendamiento, en el que los inmuebles, como es obvio, ya no están disponibles para la venta, sino que se mantiene su titularidad para obtener de ellos ingresos de forma sostenida en el tiempo. Esta diferencia radical en la utilización que se espera hacer del inmueble determinará también su diferente contabilización, ya que los inmuebles, que serán existencias mientras se espere de ellos su venta, deberán pasar a ser considerados activos fijos cuando su destino pase a ser el arrendamiento, evidentemente un arrendamiento significativo y que evidencie un verdadero cambio en la expectativa de uso futuro, (como sucede en el caso enjuiciado, en que los arrendamientos lo son por plazos superiores a 20 años y con ocupación efectiva e inmediata por los inquilinos).

Como consecuencia de cuanto antecede, el TEAC concluye que la actividad realizada es el arrendamiento, sin que quepa considerarla integrada en la actividad de promoción a través de la que se construyeron los inmuebles arrendados, y que, por tanto, es de aplicación la regla objetiva que está prevista para este supuesto, debiendo valorarse el alcance que tiene la ausencia de los dos requisitos en ella establecidos, el local y el empleado, (ausencia que no se discute).

Una vez sentados los hechos y el encaje de los mismos dentro del ámbito de la regla objetiva prevista para el arrendamiento de inmuebles, el TEAC pasa a aplicar los criterios que, según opina, se extraen de la jurisprudencia del TS.

En este orden, el TEAC señala que la jurisprudencia analizada del Supremo, tal y como se ha expuesto, o bien no es concluyente sobre esta cuestión (por ser poco concreta y recaer sobre casos en los que el precepto al que nos referimos no era de aplicación) o bien se inclina mayoritariamente por afirmar que para que el arrendamiento de inmuebles sea una actividad económica es requisito necesario que

para su desempeño y organización se utilice un local y un empleado en los términos dispuestos por la norma.

Y es por ello que el TEAC considera que debe mantenerse, por resultar así de la Jurisprudencia del Alto Tribunal, el criterio que tradicionalmente venía sosteniendo en la materia, expuesto en Resoluciones como la de 8 de noviembre de 2.007 (R.G. 1180/2006), 19 de diciembre de 2007 (R.G. 957/2006) o de 3 de diciembre de 2009 (R.G. 254/2006), a tenor de las cuales hay que entender que el precepto de referencia, en su intento por objetivar la calificación del arrendamiento como actividad económica, determina que *"únicamente"* se considere como tal si concurren las dos circunstancias citadas, como indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos.

Por tanto, en este caso concreto, el TEAC confirma la posición de la Inspección, al negar naturaleza económica al arrendamiento, con el consiguiente inadecuado acogimiento al régimen FEAC.

Comentario personal:

Como vemos la resolución del TEAC que ahora reseñamos pretende arrojar luz sobre el espinoso asunto del local y empleado en el arrendamiento de inmuebles. Lo que pasa es que, quizás, sobre este tema se ha arrojado ya tanta luz y de tan diversos colores, y por tantas personas y órganos, que hemos acabado todos deslumbrados.

No obstante la profusión lumínica y cromática citada, pienso que esta resolución del TEAC que ahora reseñamos sí puede representar un hito importante en la ardua tarea de sentar criterios claros sobre la materia, pues centra el debate de forma sistemática y rotunda.

Espero no aburrir, pero para poder abordar el tema en condiciones mínimas de salubridad mental, hemos de retrotraernos, de nuevo, a los antecedentes históricos (repitiendo en alguna ocasión lo que ya hemos escrito antes; espero que los lectores me disculpen).

1.- Los requisitos de local y empleado se introducen en la Ley 18/1991 del IRPF para dotar de seguridad jurídica a la hora de delimitar cuándo unas rentas habían de calificarse, o bien como procedentes del capital inmobiliario (en el arrendamiento de inmuebles) o como alteraciones patrimoniales (en la compraventa de inmuebles), o bien como rendimientos de actividades económicas, calificación de gran trascendencia pues el encaje en una u otra fuente de renta presenta en el IRPF importantes consecuencias prácticas. La intención del legislador no dejaba lugar a dudas. En estos casos, la frontera entre la gestión de un mero patrimonio personal y el desarrollo de una actividad económica es difusa y surgía la imperiosa necesidad de

que pudiéramos disponer de unos linderos limpios y certeros. Si una persona física alquila una o dos viviendas o locales, por mucho que de hecho existan unos bienes puestos en el mercado de alquiler, parece evidente que lo único que hace es gestionar su patrimonio personal, de modo que los rendimientos obtenidos procederán de la mera colocación de su capital inmobiliario. ¿Y si en lugar de ser dos inmuebles, fueran tres o cuatro? Parece que la respuesta podría ser la misma. Pero ¿si fueran cinco o seis o siete? Ya empezamos a no estar tan seguros y no sabemos qué contestar. Y lo mismo sucedería si, en vez de alquilar, se vendieran inmuebles Por eso el legislador, en el IRPF, decidió establecer unos parámetros objetivos para despejar dudas. Si el volumen de inmuebles conlleva una carga de trabajo que exige contar con un local exclusivo y un empleado a jornada completa para poder gestionarlos, la actividad será económica. Ahora bien, de no contarse con esta infraestructura mínima, nos hallaríamos ante una simple gestión patrimonial. Es de resaltar que la normativa del IRPF utilizaba (y sigue utilizando) la expresión <<únicamente>>, de modo que, sólo cuando se contara con los citados requisitos objetivos, el arrendamiento y la compraventa de inmuebles serían económicos. Se objetivizaba de esta forma la organización mínima para que estas actividades fueran empresariales.

Así fue hasta la Ley 35/2006 del IRPF, en que la delimitación objetiva pasa a constreñirse sólo al arrendamiento, dejando de aplicarse para la compraventa inmobiliaria, cuya posible naturaleza empresarial queda subsumida en la definición genérica, a veces tan huidiza, de las actividades económicas (ordenación por cuenta propia de factores productivos con el fin de poner un bien o servicio en el mercado).

2.- En el ámbito societario, en cambio, la regulación del Impuesto sobre Sociedades -suponiendo que, como era de esperar, las sociedades mercantiles se dedicaran a eso mismo, es decir, a una explotación mercantil- fue parca en la definición y delimitación del ámbito de lo económico. La realidad, empero, pronto desmiente aquella idea, un tanto ingenua dicho sea de paso, y surgen así las sociedades transparentes, luego llamadas patrimoniales (que son las que presentan un activo predominantemente no afecto a actividades económicas) para las que (resumidamente) la norma del IS sí se remitía expresamente a los requisitos de local exclusivo y persona empleada para decidir cuándo el arrendamiento y la compraventa inmobiliaria merecían naturaleza económica. Estos regímenes, pese a todo, al fin, acaban desapareciendo (desde 01/01/2007) y con ellos la exigencia explícita en la normativa del IS de toda referencia a una cierta infraestructura mínima y objetivizada para que el arrendamiento (y la compraventa) de inmuebles supusieran el ejercicio de una verdadera explotación empresarial.

No obstante lo anterior, sobre todo en el ámbito de los incentivos fiscales (y, más en particular, de la RIC), la delimitación de lo económico seguía siendo muy importante, incluso en el ámbito societario. Las actividades económicas forman un club selecto al que muchos quieren apuntarse pero que no es de entrada libre. En un primer momento, la Sala del TEAR de Canarias en SC de Tenerife fue de la opinión de que los requisitos objetivos (local

y empleado) para que al arrendamiento (y compraventa) inmobiliario se le permitiera acceso al mencionado club (de las actividades económicas) sólo eran predicables de las sociedades transparentes (patrimoniales), dado que la norma del IS sólo los exigía expresamente para ellas, de manera que para las sociedades mercantiles en general lo que había que valorar es si se cumplía o no la definición genérica al margen de la regla objetiva. Sin embargo, al tiempo, el TEAC estaba sentando otra cosa (por todas, podemos citar la resolución de recurso de alzada RG 6338-08, de 3 de marzo de 2010, reseñada en el nº 32 de la revista en esta misma sección). Entendía el Tribunal Central que, dado el silencio en esta materia en el régimen general del IS, la interpretación sistemática remitía a la Ley del IRPF, siendo que los requisitos objetivos debían concurrir en todas las sociedades que se dedicaran al arrendamiento (compraventa) de inmuebles (y no sólo en las transparentes o patrimoniales) si querían que su explotación mereciera, a los efectos que fueran oportunos, la calificación de económica. Esta doctrina hizo que, a partir de 2010, el TEAR, en su Sala desconcentrada de SC de Tenerife, cambiaria de criterio para acomodarse a la postura del Central. (Podemos añadir que la confirmación de que la regla objetiva del local y del empleado también es aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a todos los sujetos pasivos del mismo, y no sólo a las transparentes o patrimoniales, ha llegado hasta el nivel del TS en sentencias como la de 29 de mayo de 2012, Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina 110/2010).

3.- Por otro lado, paralelamente, comenzó a plantearse otra cuestión diferente. Se preguntaban los Tribunales si los requisitos objetivos suponían una presunción iure et de iure o iuris tantum. Pues bien, el TEAC, de manera reiterada, ha venido concluyendo que nos encontramos ante una presunción iuris tantum. Más exactamente, ha venido sosteniendo que si, pese a concurrir formalmente local y empleado, la carga de trabajo, por volumen de actividad y por el número de inmuebles o de alquileres, pone de manifiesto la innecesaridad de su presencia, dicha infraestructura ha de reputarse artificiosa o aparental, con una única razón de ser, que no sería otra que la de cumplir aparentemente las exigencias legales para atribuir naturaleza económica al arrendamiento (antes también compraventa) de inmuebles y disfrutar así de ciertas ventajas tributarias anudadas a las explotaciones empresariales.

En mi opinión, lo que subyace en la referida postura del TEAC es una alusión velada a la simulación, de manera tal que el sólo indicio de una pequeña carga de trabajo (un exiguo número de alquileres) bastaría para evidenciar el carácter meramente formal de la contratación de una persona a jornada completa o de la existencia de un local, haciendo decaer la presunción legal. No resultaría imprescindible, por tanto, que la Administración llegara a probar que tales recursos (empleado y local) no se utilizan de facto -o en exclusiva- para gestionar el arrendamiento si el escaso volumen de actividad revelase, de por sí, su innecesaridad. Esta prueba, de lograrse, podría tener trascendencia, en su caso, a la hora de apreciar culpabilidad en la comisión de una posible infracción tributaria. Una cosa es que la Administración se limite a apreciar que la

carga de trabajo es insuficiente y otra que logre probar, aunque sea por la acumulación de indicios, que la causa de la concurrencia de disponer de local o de empleado es simulada -sólo para amparar el incentivo fiscal-, cuando en realidad se dedican a otra cosa o, incluso, a nada. (Para profundizar en el tema de la sanción, nos podemos remitir al número 38 de la revista, en esta misma sección, reclamación nº 35/03432/2010, de 30 de noviembre de 2012).

4.- El TEAC ha venido entendiendo, como decimos, que los requisitos objetivos suponen una presunción iuris tantum, que admite prueba en contrario. Ahora bien, de sus resoluciones podía interpretarse, también, que la presunción cedía sólo en un sentido (y no en otro). Me explico. De la carga de trabajo (por escasa) puede inferirse que la existencia de los requisitos objetivos es notoriamente innecesaria y, con ello, que el arrendamiento no alberga naturaleza económica. Pero (tradicionalmente) no se ha admitido lo contrario. Es decir, de no disponer de local exclusivo o de empleado a jornada completa, a pesar de que el volumen de inmuebles fuera significativo, si no se contaba con tal infraestructura objetiva, se entendía que la explotación no era económica. Los requisitos vendrían a representar, por tanto, un mínimo imprescindible pero no suficiente, <<*sin dar pie a que se subsane su ausencia por la prueba de otros hechos*>> (TEAC. RG 2467/09, de 26 de octubre de 2010, nº 34 de la revista en esta misma sección).

Ha de admitirse, no obstante, que en esta materia el TEAC ha sido algo vacilante. Y si bien en los asuntos referentes al REF de Canarias (salvo error u omisión de quien escribe), siempre ha venido considerando los requisitos objetivos como una barrera infranqueable, cuando ha analizado asuntos del régimen común su postura ha sufrido algún que otro vaivén. Así, en resoluciones como la de 8 de noviembre de 2.007 (R.G. 1180/2006), 19 de diciembre de 2007 (R.G. 957/2006) o de 3 de diciembre de 2009 (R.G. 254/2006), el Tribunal Central sostuvo que la presunción sólo podía ceder en un sentido (es decir, que los requisitos objetivos no eran suficientes pero sí siempre resultaban necesarios). En cambio, en resolución de 20 de diciembre de 2012, (R.G. 1697/2011 y R.G. 266/11), modificó el criterio para entender que la regla objetiva conformaba una presunción iuris tantum que podía ceder por ambos lados.

Pues bien, **con la resolución que ahora reseñamos (nº 4909/2009 de 28/05/2103) el TEAC regresa a su criterio tradicional, en orden a que el local y el empleado son requisitos necesarios para que haya actividad económica, aunque no suficientes y –he aquí lo más importante-, efectúa esta vuelta a sus orígenes ofreciendo lo que considera la interpretación correcta a partir de la jurisprudencia del Tribunal Supremo**.

Qué mejor que el propio resumen que consta en la base de datos del TEAC para sinterizar el criterio expresado por este Tribunal en la citada resolución RG 4909/2009, de 28 de mayo de 2013. Reza así el resumen que consta en la página de consulta:

Criterio:

Alcance de la regla del artículo 25.2 de la Ley 40/1998 (que reitera la del artículo

40.2 de la Ley 18/1991), referida a las condiciones en las que se entenderá que el arrendamiento o la compraventa de inmuebles se realiza como una actividad económica. De la jurisprudencia del Tribunal Supremo pueden obtenerse las siguientes pautas.

***1ª-** La regla solo es aplicable al arrendamiento o compraventa de inmuebles, no lo es si la actividad inmobiliaria realizada es otra, si van más allá (por ejemplo, promoción ó construcción). Por tanto, la adecuada calificación del supuesto de hecho es prioritaria, y debe ser previa al análisis de la regla del local y empleado, que puede no ser de aplicación.*

***2º-** Cuando la actividad realizada no es un mero arrendamiento o compraventa, deja de ser trascendente si se emplea en ella, o no, empleado y local. En ese caso son meros indicios (ni necesarios ni suficientes) de la realización de la actividad económica a la que se refiere el apartado 1 de ambos artículos.*

***3º-** Cuando sí es de aplicación la regla (arrendamiento o compraventa con Leyes 18/1991 y 40/1998, o sólo arrendamiento con la ley 35/2006 (art. 27.2)) el local y empleado son requisitos necesarios (únicamente...) para que haya actividad económica, aunque no suficientes si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local y que, por tanto, se tengan para aparentar que hay actividad económica.*

5.- El TEAR de Canarias, por su parte, venía admitiendo (tradicionalmente) que el requisito objetivo del local y empleado representaba una presunción iuris tantum, de manera que su concurrencia no era por sí suficiente para otorgar naturaleza económica al arrendamiento (antes también compraventa) de inmuebles si la carga de trabajo no justificaba su presencia, pero que, en cualquier caso, sí resultaba necesario o imprescindible, no siendo susceptible que se subsanara su ausencia con otras pruebas o por otros medios. Este criterio se venía aplicando sin fisuras por el TEAR de Canarias en el ámbito del IRPF y también (la Sala Desconcentrada en SC de Tenerife a partir de 2010) en el del IS.

Pero, en un momento dado, el TEAR de Canarias modifica su postura, haciéndose eco de una línea jurisprudencial favorable, según interpreta, a que la presunción pueda ceder en ambos sentidos. Declaraba el TEAR de Canarias, en sus dos sedes, que el criterio que hasta ahora venía manteniendo había de ser atemperado en función de esta nueva línea doctrinal que emanaba de la mencionada jurisprudencia, de modo que el análisis de la controversia no debería centrarse tanto en la determinación de la existencia de local y empleado como requisitos que determinaran, 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 dirigida a la colocación de un bien o servicio en el mercado.

El TEARC apoya esta nueva postura suya con remisión expresa a la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2012, que se remite, a su vez, a la de 28 de

octubre de 2010, que resuelve el recurso de casación para la unificación de la doctrina 218/2006 (a las que une sentencias de otros Tribunales menores como la Audiencia Nacional, en sentencias de 17 de mayo y 22 de noviembre de 2012, y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en sentencias de 28 de febrero y 5 de abril de 2013).

Aplicando esta doctrina (que podemos llamar atemperada), en esta sección de la revista hemos reseñado ya las siguientes resoluciones del TEAR de Canarias:

-Resolución de la reclamación nº 38/00595/10 y acumulada 38/05228/10, dictada en única instancia por el TEAR de Canarias, Sala de SC de Tenerife, en fecha 28 de junio de 2013. (Nº 39 de la Revista)

Se trataba de una sociedad mercantil cuyo objeto social era el arrendamiento de inmuebles. Contaba con local en SC de Tenerife, pero no con persona empleada con contrato laboral (salvo una persona contratada parte del año), realizando el administrador las gestiones propias del arrendamiento. Los recibos de alquiler se expedían en Logroño. La sociedad disponía de más de 7 millones de euros de inmovilizado material y contaba con 37 inmuebles arrendados en Canarias. Los inquilinos eran, no obstante, sólo 8 (en su mayoría conocidas tiendas comerciales) ya que se alquilaban varios locales a un mismo arrendatario. Los ingresos derivados del alquiler rondaban los 750.000 €. La sociedad dotaba RIC con el beneficio derivado de esta actividad.

El TEAR de Canarias admitió la dotación, entendiendo que el arrendamiento era económico aplicando la línea jurisprudencial favorable a atemperar la exigencia estricta de local y empleado, ya que, en el caso analizado, el volumen de operaciones y el número de inmuebles resultaba expresivo, en su opinión, de que se realizaba una auténtica explotación empresarial.

-Resolución de la reclamación nº 35/06937/2011, dictada en primera instancia por TEAR de Canarias. Sala de SC de Las Palmas, en fecha 31 de julio de 2013. (Nº 40 de la revista).

En este caso, hablamos de una sociedad mercantil que en los ejercicios inspeccionados se dedica sólo a la actividad de alquiler de locales comerciales y a la explotación de un parking en un Centro Comercial. El único empleado de que dispone es el encargado o vigilante del parking y el local de que dispone es compartido con otra serie de entidades vinculadas destinadas a otros menesteres. La sociedad pretende materializar la RIC en una serie de locales comerciales adquiridos por compra y afectos a la actividad de alquiler. La Inspección niega la aptitud de dicha materialización, al entender que el arrendamiento no supone una explotación económica, ya que el local no es exclusivo y el empleado no se dedica a la gestión del mismo (sino del parking).

Para resolver la controversia, la Sala de las Palmas invoca la línea jurisprudencial antes citada (la atemperada), señalando que la solución del caso no debería centrarse tanto en la determinación de la existencia de local y empleado como requisitos que determinaran, per se, la existencia de una actividad económica de arrendamiento de

inmuebles, como en la de acreditar la existencia real y efectiva de dicha actividad. Y al fin, el Tribunal concluye que el arrendamiento no es económico (y con ello la inversión no apta para materializar la RIC) pero, como decimos, no por el mero hecho de faltar la infraestructura objetiva, sino por no destinar a ello ningún conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para tal fin.

También, aplicando la doctrina atemperada que relativiza la importancia de la regla objetiva, podemos citar las siguientes resoluciones del TEARC (que no han sido reseñadas en esta sección):

- Sala Desconcentrada en SC de Tenerife, reclamación 38/01412/10, de 30 de enero de 2014.

-Sala Desconcentrada en SC de Tenerife, reclamación 38/0137/10, de 30 de enero de 2014.

En particular, en la segunda de las resoluciones citadas ut supra, el Tribunal partiendo de que la entidad está dada del alta en el IAE en el epígrafe de alquiler de viviendas, que pone en el mercado de alquiler doce viviendas y doce plazas de garajes, los cuales figuran activados como inmovilizado, resultando efectivamente arrendados veintiún inmuebles, así como que se contrataron cuatro personas (si bien a intervalos) para la gestión del arrendamiento y que se dispone de un local aunque compartido, concluye que existen indicios suficientes para albergar la convicción de una real y efectiva actividad económica de arrendamiento.

A la vista de lo expuesto, este nuevo criterio que ha venido sosteniendo el TEAR de Canarias no resultaba del todo acorde con el fijado por el TEAC.

Recordemos que el Tribunal Central entiende que la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la materia, o bien no es concluyente (por ser poco concreta y recaer sobre casos en los que la regla objetiva no era de aplicación, al no suponer la actividad strictu sensu arrendamiento o compraventa de inmuebles) o bien (cuando sí se trataba sólo de tal actividad) se inclina mayoritariamente por afirmar que para que el arrendamiento (antes también compraventa) de inmuebles sea una actividad económica es requisito necesario que para su desempeño y organización se utilice un local y un empleado en los términos dispuestos por la norma. Añade el TEAC que cuando el TS analiza esta regla (ya la considere aplicable o no a los hechos enjuiciados) la contempla, no como un mero indicio (o presunción) sino como un auténtico requisito, querido así por el legislador, si bien matizando que dicho requisito será necesario pero no suficiente, pues siempre se deberá satisfacer la definición genérica de actividad económica.

Pues bien, por último (por ahora), en este proceloso camino, encontramos unas recientes resoluciones del **TEAR de Canarias, tanto de la Sala de SC de Tenerife (reclamación 38/02181/10 de 28 de marzo de 2014 y reclamación 38/02390/10 de 29 de abril de 2014), como de la Sala de Las Palmas (reclamación 35/00337/2011, de 20 de junio de 2014),** que se reseñan en este mismo número de la revista, **en las que el Tribunal Regional ya se hace eco (expresamente) de la resolución del TEAC**

RG 04909/2009 de 28/05/2013, de manera que es de esperar que se retome la idea de que los requisitos objetivos de local y persona no son suficientes pero sí necesarios para la consideración del arrendamiento como actividad económica.

Así, por ejemplo, en la última de las resoluciones citadas ut supra (la relativa a la reclamación 35/00337/2011), los hechos analizados se refieren, en síntesis, a un inmueble que es vendido por una sociedad mercantil en el marco de una actividad que no puede reputarse como promoción inmobiliaria (ya que no se justifica transformación material) sino como mera compraventa de inmuebles. Para ver si esta actividad de compraventa inmobiliaria es o no económica, el TEAR de Canarias entiende que hay que acudir al artículo 25.2 del RD Legislativo 3/2004 que aprueba el TRLIRPF (aplicable ratione temporis), el cual exige que se destine para su gestión local exclusivo y persona empleada a jornada completa. Pues bien, partiendo de la consideración de que no se acredita la existencia de tal infraestructura, el TEAR de Canarias se remite expresamente al que llama último criterio doctrinal emanado del TEAC en su resolución de 28 de mayo de 2013 (RG 4909/2009) para concluir que, dado que no se cumple ninguno de los requisitos del precepto citado, no cabe hablar de una actividad económica de compraventa de inmuebles por lo que no es posible dotar la RIC a partir del beneficio obtenido.

En igual sentido, en otra de la recientes resoluciones del TEAR de Canarias (la que resuelve la reclamación 38/02181/10), no se acepta la naturaleza económica del arrendamiento pese a que la entidad reclamante invocaba el carácter de presunción iuris tantum de ligual

En igual sentido, en otra de la recientes resoluciones del TEARC (la que se resuelve la reclamación 38/02181/10), no se acepta la naturaleza económica del arrendamiento pese a que la entidad reclamante invocaba el carácter de presunción iuris tantum de la regla objetiva, señalando que el administrador se encargaba de gestionar los alquileres. El Tribunal Regional se remite al TEAC (resolución de 28 de mayo de 2013), declarando que no se puede obviar ni prescindir de lo que la norma exige (aunque, al fin, desnaturaliza un tanto la rotundidad de la exigencia al aludir también a la poca entidad o volumen de la actividad que no justificaría la presencia de local y empleado).

Como se observa, al menos en esta últimas resoluciones, el TEARC, siguiendo al Tribunal Central, parece volver al criterio tradicional de los requisitos no suficientes pero sí imprescindibles.

6.- Llegados a este punto, (a modo de reflexión totalmente personal) procede ya, por fin, intentar sistematizar lo que ha de concluirse a partir de los criterios emanados del Tribunal Económico Administrativo Central (y a través de él, del TS). Voy a intentarlo.

En mi opinión, habría de convenirse lo siguiente:

a.- La regla objetiva recogida en la LIRPF para saber cuándo el arrendamiento de inmuebles merece la calificación de económico es predicable en condiciones de igualdad, en una interpretación

sistemática, tanto para los contribuyentes del IRPF como para todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (y no sólo para las que eran sociedades transparentes o patrimoniales).

b.- A la hora de aplicar la regla objetiva, lo primero que ha de partirse es de una adecuada calificación de los hechos, para saber cuál es la actividad a la que nos enfrentamos, porque dependiendo de ello nos encontraremos dentro o fuera del ámbito de tal regla.

c.- En el caso de que analicemos una actividad que vaya más allá del mero arrendamiento de inmuebles, es decir, de una actividad de mayor ámbito con un componente inmobiliario, ligada o relacionada con el arrendamiento, pero que absorba a éste, la regla objetiva no será aplicable. En este caso, la concurrencia de local o empleado, y de su carácter exclusivo -el primero- y a jornada completa -el segundo-, representarán sólo unos elementos de juicio a valorar junto con otros criterios (unos más relevantes o decisivos y otros menos) como serían la ordenación de medios personales y materiales en genérico (v.g, local aunque sea compartido, servicios que pueda prestar el propio administrador, empleado que gestione el arrendamiento pero que también se dedique a otras cosas etc.), junto con la intención de participar en el mercado, así como otras circunstancias no previstas en la definición normativa pero que sí son reveladoras de lo económico como la habitualidad, la asunción del riesgo y ventura del negocio o la carga de trabajo en cuanto expresiva de la necesidad de contar con medios que ordenar. En definitiva, habrán de valorarse las circunstancias en su conjunto para ver si se satisface el concepto jurídico indeterminado de actividad económica que se recoge en el artículo 27.1 de la Ley 35/2006 del IRPF (y en el régimen de las entidades parcialmente exentas el artículo 121.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 que aprueba el TRLIS), que se expresa en los términos siguientes: *Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

Como ejemplos paradigmáticos de actividades de componente inmobiliario que absorben al arrendamiento de inmuebles, y en las que habremos de atender al concepto genérico de explotación económica, se me ocurren el arrendamiento de industria o negocio (en que junto con el local se ceden los demás elementos de la explotación) o la actividad turística, aun extrahotelera, (donde además de proporcionar alojamiento ha de ofrecerse un equipamiento y unos servicios mínimos como mantenimiento y limpieza, cunas, asistencia médica concertada etc.)

d.- En cambio, cuando se trate strictu sensu de una actividad de arrendamiento de inmuebles sí será de aplicación la regla objetiva que se recoge en el artículo 27.2 de la LIRPF, la cual reza que:

" (...) se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurran 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 actividad.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".

En el buen entender que, superando viejas polémicas, el TEAC entiende que (el TS sienta que) tal regla no representa un indicio o elemento de juicio ni, un poco más allá, tampoco implica una presunción que admita prueba en contrario. Tal regla lo que representa es un requisito legal, un presupuesto querido por el legislador para configurar al arrendamiento de inmuebles como explotación económica. La expresión "únicamente" es expresiva de que la regla objetiva constituye una barrera infranqueable no susceptible de ser suplida con otras pruebas (por mucho que potencialmente pudiera pensarse que podría existir, en su caso, una cierta ordenación de factores o el empleo de una cierta infraestructura). Repito que, más que hablar de indicios o presunciones, habría que hacerlo de requisitos. La ley establece que si un obligado tributario que se dedica al arrendamiento de inmuebles quiere que su explotación merezca, a cualquier efecto fiscal relacionado con la imposición directa, la consideración de económica, deberá dedicar a su gestión un local exclusivo y una persona con contrato laboral a jornada completa. Por ello emplea la expresión <<únicamente>>.

Ahora bien, que se utilice esa misma expresión, <<únicamente>>, es igualmente expresivo de que no ocurrirá igual, siempre o necesariamente, a la inversa. Es decir, el arrendamiento de inmuebles será económico únicamente si se cumple la regla objetiva del artículo 27.2 de la LIRPF ya que la misma no supone un indicio o presunción sino un requisito legal, pero ello no significa que no deba satisfacerse también la definición genérica de actividad económica que se contiene en el apartado 1 del artículo 27 de la LIRPF. De modo que si el reducido volumen de actividad o los pocos inmuebles en el mercado de alquiler o el número reducido de inquilinos, en fin, las circunstancias concurrentes, ponen de manifiesto que la carga de trabajo no justifica que se necesite (o emplee) la infraestructura mínima configurada en la ley, pese a que tal infraestructura concurra formalmente, no habrá actividad económica si no existe una verdadera ordenación de medios, esto es, el empleo de un conjunto organizado de factores para intervenir en el mercado. La regla objetiva es un requisito legal necesario pero no suficiente si se infiere que su presencia es meramente formal y que no se cumple con la definición genérica del artículo 27.1 de la LIRPF.

e.- ¿Y qué ocurre con el caso más problemático en la práctica, aquél en que empresas que se dedican a una actividad claramente económica, al tiempo, paralela y accesoriamente, incluyen en su objeto el arrendamiento de inmuebles?

Aquí, lo más seguro, habrá un local, pero podrá ser compartido con la actividad principal. Habrá también empleados, pero quien gestione los alquileres puede que lo haga de la misma forma y al tiempo que trata con los clientes propios de la actividad principal de la empresa o incluso puede que sea el propio administrador quien se encargue de la mayoría de las gestiones propias del arrendamiento, sirviéndose en

ocasiones, en mayor o menor grado, de agencias inmobiliarias.

En este supuesto, a nadie se le escapa, hablamos de inversiones inmobiliarias que están muy próximas a las inversiones financieras. Muchas veces se invierte en ladrillo igual que se podría haber invertido en Bolsa o en una Institución de Inversión Colectiva, con ánimo de obtener una rentabilidad financiera (esto es, de obtener una rentabilidad por la mera y sola colocación del dinero, algo muy alejado de lo que es una ordenación de factores productivos).

En el marco de lo que antes llamamos "doctrina atemperada", que no exige el local y empleado como requisito legal sino como presunción que puede ceder en ambos sentidos, en alguna ocasión dije que si no concurriera local exclusivo (sino compartido) o empleado dedicando su jornada completa a la gestión del alquiler (sino también compartida) operaría la presunción de la falta de naturaleza económica. Si bien esta presunción podría ceder si el sujeto pasivo lograra acreditar que se satisface la definición genérica de explotación empresarial, demostrando que emplea para la ordenación del arrendamiento una verdadera organización, subrayando con énfasis, eso sí, que tendría que haber siempre una cierta autonomía en la gestión, o lo que es lo mismo, en los términos en que se expresa tal doctrina atemperada, <<*un conjunto organizado para la gestión del arrendamiento*>>, y por ello, distinto e individualizado de alguna forma respecto de la explotación principal. Sólo así la inversión inmobiliaria podría considerarse que hubiera dado lugar a una verdadera actividad empresarial.

Sin embargo, a raíz de la resolución del TEAC de 28 de mayo de 2013 (RG 4909/2009) podemos entender que la doctrina atemperada ha quedado superada. En este supuesto, el de las inversiones inmobiliarias efectuadas por las empresas, lo fundamental, en mi opinión, es responder a lo siguiente. ¿Son estas inversiones inmobiliarias una actividad complementaria de otra superior, de manera que, conforme a la doctrina del TS, nos situaríamos fuera del ámbito de aplicación de la regla objetiva del local y persona y, por tanto, éstos representarían meros indicios? O por el contrario ¿la inversión inmobiliaria es expresiva de una explotación de arrendamiento de forma separada? Personalmente, no albergo muchas dudas de que la situación que he descrito responde a la segunda de las enunciadas. Cuando el TEAC y el TS hablan de actividades complementarias lo hacen refiriéndose a actividades inmobiliarias de mayor ámbito que engloban al arrendamiento pero no a otras actividades empresariales ajenas. Así, no supone para estos Tribunales una actividad complementaria (rigiendo, pues, la regla objetiva como requisito necesario) el arrendamiento fruto de una previa promoción inmobiliaria. Tampoco lo sería el alquiler independiente de ciertos locales por una sociedad que cede la explotación de un complejo hotelero (en este sentido podemos citar la Resolución del TEAR, Sala de Las Palmas, reclamación nº 35/03279/2001, de 20 de junio de 2014, que será reseñada más adelante en esta sección). Son especialmente ilustrativas en este sentido las palabras del Tribunal Central en la resolución de 28 de mayo de 2013 (RG 4909/2009) cuando habla de <<***la necesidad de analizar por separado la actividad de arrendamiento, ya que***

siempre puede ser considerada como una pura actividad de colocación del capital inmobiliario, aunque esté realizada de forma simultánea con otra actividad laboral, empresarial, o de colocación del capital mobiliario>>. Consecuentemente, en el supuesto de las inversiones inmobiliarias dedicadas al arrendamiento, si la empresa (pese a que realice de forma simultánea otra explotación) quiere que aquellas se consideren afectas a una actividad que pueda calificarse como económica y genere rentas empresariales deberá asumir que la ley ha establecido unos requisitos objetivos (y no unos meros indicios), debiendo emplear para la gestión del alquiler, al menos, un local exclusivo (y no compartido) y un empleado a jornada completa (y tampoco compartido) y, además, tal inversión deberá generar una carga de trabajo suficiente para que tal infraestructura no resulte manifiestamente innecesaria (y no se haya interpuesto sólo formalmente). Es decir, deberá analizarse la actividad asociada a la inversión inmobiliaria (el arrendamiento) por separado del objeto principal.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS.

RIC (hasta 2006). Bº apto. Venta de inmuebles. Requisitos de local y empleado. Requisitos necesarios pero no suficientes (y no presunción iuris tantum que pueda ceder en ambos sentidos).

- Reclamación nº 35/03337/2011. Única instancia. TEAR de Canarias. Sala de Las Palmas. Fecha 20 de junio de 2014.

Al objeto de que sea reseñada de forma independiente recojo esta resolución, que antes fue citada al analizar la resolución del TEAC de 28 de mayo de 2013 (RG 4909/2009).

Se trata de un inmueble que es vendido por una sociedad mercantil en el marco de una actividad que no puede reputarse como promoción inmobiliaria (ya que no se justifica transformación material) sino como mera compraventa de inmuebles. Para ver si esta actividad de compraventa inmobiliaria es o no económica, el TEAR de Canarias entiende que hay acudir al artículo 25.2 del RD Legislativo 3/2004 que aprueba el TRLIRPF (aplicable ratione temporis), el cual exige que se destine para su gestión local exclusivo y persona empleada a jornada completa.

Lo importante es que, partiendo de la consideración de que no se acredita la existencia de tal infraestructura, el TEAR de Canarias se remite expresamente al que llama último criterio doctrinal emanado del TEAC en su resolución de 28 de mayo de 2013 (RG 4909/2009) para concluir que, dado que no se cumple ninguno de los requisitos del precepto citado, no cabe hablar de una

actividad económica de compraventa de inmuebles por lo que no es posible dotar la RIC a partir del beneficio obtenido. Y recordemos que el TEAC en la resolución citada, abandona la tesis atemperada de que la presunción podía ceder en ambos sentidos, señalando que *cuando sí es de aplicación la regla (arrendamiento o compraventa con Leyes 18/1991 y 40/1998, o sólo arrendamiento con la ley 35/2006) el local y empleado* ***son requisitos necesarios (únicamente…)*** *para que haya actividad económica, aunque no suficientes si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local y que, por tanto, se tengan para aparentar que hay actividad económica.*

En el mismo sentido, de remitirse expresamente al criterio (requisitos necesarios) expresado por el Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 28 de mayo de 2013 (RG 49049/2006), podemos citar al TEAR de Canarias, Sala Desconcentrada en SC de Tenerife, en resolución de 28 de marzo de 2014 (reclamación 38/02181/10) y en resolución de 29 de abril de 2014 (reclamación 38/02390/10)

Comentario personal:

Como antes dijimos, estas resoluciones parecen apuntar a un abandono por parte del TEAR de Canarias de la doctrina atemperada y una vuelta al criterio tradicional del local y empleado como requisitos necesarios pero no suficientes siempre que hablemos de una actividad de arrendamiento (y hasta 2007 también compraventa) de inmuebles.

RIC (hasta 2006). Bº apto. Venta de inmuebles objeto de una explotación turística que fue objeto de cesión. Análisis por separado de la actividad de arrendamiento y de la cesión de explotación turística.

- Reclamación nº 35/03279/2011. Única instancia. TEAR de Canarias. Sala de Las Palmas. Fecha 20 de junio de 2014.

Unos bungalós explotados turísticamente se venden, dotándose RIC con el beneficio derivado de la operación. Los bungalós eran titularidad de una sociedad mercantil que no los explotaba turísticamente de manera directa sino que cedía su explotación a un tercero a través de un contrato que califica como arrendamiento. Ha de advertirse que la sociedad cedente de los apartamentos, según parece, era propietaria de otra serie de inmuebles, destinados al arrendamiento, y para cuya gestión sí contaba con local y persona empleada.

Del texto de la resolución se deduce que la entidad defiende la aptitud del beneficio para la dotación de la reserva (en cuanto derivado de la transmisión de elementos afectos a una actividad económica) con base a que realizaría una única actividad de arrendamiento de inmuebles, para la que contaría con local y empleado, y que englobaría tanto los inmuebles cuyo arrendamiento acomete directamente como los apartamentos cedidos para su explotación turística por un tercero. Por el contrario, la Inspección califica las rentas derivadas de la venta de los bungalós cedidos como pasivas, por cuanto éstos habrían estados afectos a una actividad (la mera cesión para su explotación por un tercero) que no merece la consideración de económica.

Para resolver la controversia, el TEAR de Canarias analiza el contrato de cesión y llega a la conclusión de que tanto las rentas obtenidas por la entidad cedente de los bungalós por la cesión de los mismos como las derivadas de su transmisión proceden de la mera titularidad de elementos patrimoniales, no siendo en consecuencia aptas para acogerse al beneficio fiscal de la RIC. Añadiendo que esta concreta calificación sólo atañe a los bungalós cuya explotación turística es objeto de cesión, por lo que el hecho de que la entidad interesada cuente con local y empleado en relación con otras actividades de arrendamiento que constituyan en su sede una verdadera actividad económica no impide en modo alguno la conclusión anterior.

Comentario personal:

Lo relevante de esta resolución es que confirma que ha de analizarse por separado la naturaleza económica de las distintas actividades que puedan constituir el objeto de la empresa.

Incide también en un punto de cierta importancia. Cuando una empresa se dedica, al mismo tiempo, al arrendamiento de inmuebles cuya gestión acomete ella misma y a la cesión de unos apartamentos o bungalós para que sean explotados turísticamente por un tercero, el análisis debe hacerse igualmente por separado. La cesión no sería una actividad complementaria del arrendamiento, por lo que deberemos ver si cada una de ellas, por sí mismas y con las específicas reglas que en su caso le sean aplicables, reúne las condiciones para poder ser calificadas de económicas.

RIC (hasta 2006). Bº apto. Promoción inmobiliaria.

- Reclamación nº 38/00961/10. Primera instancia. TEAR de Canarias. Sala Desconcentrada en SC de Tenerife. Fecha 17 de diciembre de 2013.

- Reclamación nº 38/02181/10. Única instancia. TEAR de Canarias. Sala Desconcentrada en SC de Tenerife. Fecha 28 de diciembre de 2013.

Vamos a reseñar muy brevemente estas resoluciones que versan sobre la promoción inmobiliaria.

En la primera, la mitad indivisa de un terreno se vende sin haber sido sometido por el transmitente a obras de transformación material. Con este beneficio se dota la RIC. Más adelante la otra mitad se aporta a una Junta de Compensación de carácter fiduciario donde se someten a obras de urbanización. El TEAR de Canarias confirma que el beneficio derivado de la venta no es fruto del ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria, por mucho que después pudiera acometerse una urbanización. Deriva este beneficio de una mera compraventa de inmuebles que no supone el ejercicio de una actividad económica.

En la segunda, se vende un terreno en relación con el cual, antes de la transmisión, se habían efectuado las siguientes actuaciones: proyecto de edificación, de seguridad e higiene en el trabajo, de telecomunicaciones, licencia de obras, seguros, estudios diversos, excavaciones y vallado del solar, permisos y carteles anunciadores. El TEAR de Canarias se remite al TEAC (resoluciones de 31 de mayo de 2007, RG 3717/2005 y RG 3746/2005) y al TS (en sentencias de fecha 11/10/2014 y 08/11/2004) y a la Audiencia Nacional (sentencia de 2 de diciembre de 2010) para concluir que la operación realizada ha de reputarse como una pura y simple compraventa de inmuebles.

Comentario personal:

Recordemos que si nos hallamos ante el beneficio derivado de la venta de inmuebles, lo primero que hemos de dilucidar es si se trata de una pura compraventa de inmuebles o bien se trata de una actividad de promoción inmobiliaria. El criterio delimitador entre ambas figuras, conforme doctrina asentada en vía administrativa y judicial, es que sobre los inmuebles se hayan acometido (o no), antes de la venta, obras de transformación material (es decir, que el sujeto pasivo dueño de los inmuebles haya ordenado medios productivos, propios o subcontratados, en orden a procurar su modificación física).

De haberse procurado la citada transformación material, la actividad realizada será la promoción inmobiliaria, respecto de la cual nunca han sido predicables los requisitos de local y empleado para su calificación como económica.

En caso contrario, se tratará de una mera compraventa de inmuebles en cuyo caso (hasta 2007) la norma exigía que se

destinara a la gestión de la actividad local exclusivo y empleado a jornada completa.

A partir de la Ley 35/2006 desaparece la regla objetiva para la compraventa de inmuebles, lo cual, en cualquier caso, no significa que la delimitación entre ambas actividades se haya vuelto irrelevante, por cuanto la promoción inmobiliaria parece que, en principio, por sí, puede ser expresiva de una naturaleza económica, mientras que la compraventa de inmuebles necesita de un mayor análisis para saber si se cumple aquella ordenación de factores productivos consustancial a lo económico, de modo que la presencia de local y empleado, si bien no como requisitos, sí han de ser tenidos en cuenta como indicios a la hora de apreciar que se colme la definición genérica de explotación empresarial.

Planteada en estos términos la cuestión, quedan aún algunos flecos que precisar.

Uno de ellos se refiere a cuáles son las transformaciones físicas requeridas para que exista una auténtica actividad de promoción inmobiliaria. Recordemos que en el nº 31 de la revista reseñamos la resolución del TEAC, Reclamación RG 8302/08, fecha 3 de marzo de 2010 en la que se indicaba que << (…) *resulta evidente que el obligado tributario realizó materialmente obras o trabajos y que dichas obras supusieron una transformación física del inmueble –obras de acondicionamiento del solar como movimientos de tierras y cierres- siendo irrelevante que dicha modificación se califique como "sustancial" ya que, además de ser un juicio subjetivo y difícil de delimitar, tampoco la Inspección de los Tributos expresa que sea una actuación dirigida tan sólo a aparentar una actividad promotora*>>. Sin embargo, una de las resoluciones del TEAR que ahora reseñamos (la que resuelve la reclamación nº 38/02181/10) no aprecia promoción inmobiliaria pese a que, según parece, existían previamente <<*excavaciones y vallado del solar*>>. Ciertamente, no sabemos cuáles son los hechos concretos y no podemos pronunciarnos sobre las posibles diferencias entre los movimientos de tierras y cierres de ambos casos. Pero, a modo de opinión personal, me parece que lo más razonable es que las transformaciones requeridas habrían de estar, cuando menos, tendencialmente dirigidas a modificar la naturaleza de inmueble. Todo ello amén de que, tal y como apunta el TEAC, si se puede inferir que la obras sólo se han dirigido a aparentar la actividad promotora podrá existir simulación en la causa. (Sobre la prueba de la realización de las obras de transformación –o incluso de la causa o finalidad de las obras de transformación- nos podemos remitir, asimismo, al nº 35 de la revista, resolución del TEAC, de 7 de abril de 2011, RG 1669-10).

Otro punto pendiente de una mayor concreción doctrinal es el que se refiere a la valoración de la concurrencia del elemento subjetivo o intencional en la promoción inmobiliaria (elemento presente en los epígrafes 833.1 y 833.2 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas). Desde esta perspectiva, para que existiera auténtica promoción inmobiliaria no bastarían obras de transformación material. Se necesitaría también que la ordenación de medios se hubiera acometido con una intención de venta. Esta idea parece estar presente en la resolución R.G. 3220/08 del

TEAC, de fecha 13 de mayo de 2009 (nº30 de la revista).

Y, por último, tenemos el tema de las Juntas de Compensación de carácter fiduciario. Las que no tienen carácter fiduciario, como las de cooperación, no plantean muchos problemas. (A las Juntas en el sistema de cooperación se refiere el TEAR de Canarias en resolución de fecha 30 de septiembre de 2011, de reclamación 35/01903/2010 y 35/02063/2010, nº 36 de la revista). Sin embargo, en el caso de las Juntas fiduciarias, debido a que éstas carecen de personalidad jurídica, se suele concluir que quienes efectúan las obras de urbanización son sus partícipes. En este orden, encontramos, por un lado, la reclamación nº 35/00803/2009, resolución del TEAR de Canarias, de fecha 27 de mayo de 2010 que admite a realización de una actividad de promoción inmobiliaria por el mero hecho de la aportación a la Junta fiduciaria (nº 32 de la revista), y por otro, la resolución de la reclamación nº 35/02336/2009 del TEAR de Canarias, de fecha 30 de septiembre de 2011, la cual, si bien no versa en realidad sobre las Juntas de Compensación fiduciarias, niega la existencia de auténtica promoción, pese a haber transformación física, ya que la actividad transformadora se había llevado a cabo por otra entidad que se limitaba a repercutir a la vendedora los gastos (nº 33 de la revista); y, finalmente, tampoco podemos dejar atrás la reclamación nº 35/01867/2010, del TEAR de Canarias, de 30 de marzo de 2012, donde el Tribunal introduce la posibilidad de valorar una serie de circunstancias adicionales (más allá de la mera aportación a la Junta de Compensación fiduciaria y de la realización de obras de urbanización en sede de la misma) para considerar que el aportante y luego adjudicatario se ha convertido en promotor inmobiliario, como el porcentaje de participación en la Junta, de modo que si éste no es significativo difícilmente podría hablarse de que se pudiera decidir, impulsar o programar la promoción urbanística (nº 37 de la revista).

RIC (hasta 2006). Materialización. Inmuebles destinados al arrendamiento. Entrada en funcionamiento.

- Reclamación nº 35/03165/2011. Primera instancia. TEAR de Canarias. Sala de SC de Las Palmas. Fecha 27 de febrero de 2014.

Volvemos a otro de los caballos de batalla de esta sección. La materialización en inmuebles destinados al arrendamiento y la necesidad de que los mismos estén o no alquilados efectivamente al fin del plazo de materialización.

En el caso que ahora nos ocupa, la cuestión debatida no es que la entidad inspeccionada realizara o no la actividad de arrendamiento en un sentido económico, toda vez que estaba dada de alta como actividad principal en el epígrafe del IAE correspondiente y además dispuso de local y empleado en los términos de la LIRPF y también aportó a la Inspección copias de veinte contratos de apartamentos y locales. La

cuestión debatida se centra en determinar si la adquisición concreta de un inmueble (dos días antes del fin del plazo de materialización de una RIC) sería apta en tanto que el interesado considera que el hecho de tenerla anunciada para el alquiler sería suficiente para admitir la inversión, mientras que la Inspección hace depender la aplicación del beneficio fiscal al hecho de que el inmueble produzca ingresos con regularidad.

El TEAR comienza recordando que la entrada en funcionamiento debe producirse, como norma general, dentro del plazo de materialización. Ahora bien, a continuación el TEAR rechaza la tesis de la Inspección en orden a que la entrada en funcionamiento se produce con el arrendamiento efectivo, puntualizando que tal criterio se produce al margen de la unánime doctrina existente en la materia que entiende que la entrada en funcionamiento acontece cuando el elemento se ha integrado en el sistema productivo de la empresa y está disponible para su utilización. (Cita el TEAR de Canarias que éste es el criterio que parece mantener la Audiencia Nacional en sentencia de 19 de junio de 2008).

En síntesis, no comparte el Tribunal Regional el criterio mantenido por la Inspección pues entiende que la afectación de un elemento patrimonial a una actividad económica de arrendamiento de inmuebles no debiera hacerse depender del hecho de que ese elemento se encontrara efectivamente alquilado pues ello sería tanto como exigir, por ejemplo, que la inversión en un local comercial (su admisibilidad para la RIC) se anudara al hecho de que necesariamente se vendieran sus productos, exigencia ésta que, como no podría ser de otro modo, no puede estar prevista en la normativa reguladora del beneficio fiscal.

No obstante lo anterior, al fin el TEAR confirma la liquidación administrativa ya que la Inspección no se limitó a poner de manifiesto que el inmueble no estaba alquilado al fin del plazo de materialización sino que fue más allá en su actuación comprobadora exigiendo al interesado elementos de prueba suficientes que permitieran albergar alguna convicción de que tal inmueble se encontraba, al menos, en la expectativa de poder alquilarse.

En este orden, el que la inversión se efectuara dos días antes del fin del plazo de materialización, que como única prueba del ofrecimiento en el mercado de alquiler el interesado manifestara que se compraron unos carteles con la

leyenda "se alquila" (sin prueba alguna si efectivamente fueron colgados en la fachada), así como que el inmueble fuera una vivienda unifamiliar en una gran parcela (a diferencia de los inmuebles realmente alquilados que eran apartamentos amueblados y naves industriales) llevan al Tribunal a concluir que el sujeto pasivo no ha probado suficientemente la afectación del inmueble a la actividad de arrendamiento.

En el mismo sentido podemos citar la resolución de la Sala Desconcentrada en SC de Tenerife, de 39 de enero de 2014, reclamación 38/01317/10.

Comentario personal:

Me remito a los números anteriores de la revista donde se comenta con profusión el tema. Ello no obstante, sí considero interesante realizar una serie de puntualizaciones (como reflexión puramente personal).

El TEAC en resolución RG 1840/2009, fecha de sala 24/11/2009, afirma expresamente que <<***la afección a una actividad empresarial supone el destino del activo de que se trate a dicha actividad, en el presente caso el destino a ser arrendado. La entrada en funcionamiento del activo supone el inicio de su efectiva explotación, el inicio del arrendamiento>>.*** Y es que una cosa es la afectación, esto es, que un elemento patrimonial sea naturalmente apto y esté tendencialmente dirigido a una actividad, y otra la utilización o entrada en funcionamiento efectivo en la misma. Este último concepto, "el funcionamiento efectivo", se define por la norma contable (resolución del ICAC sobre el inmovilizado material), en contraposición al de hallarse sólo "en condiciones de funcionamiento", de manera que el funcionamiento implica la participación positiva en el proceso productivo, contribuyendo a la generación de ingresos. Desde esta perspectiva, no parece que deba haber mucha duda que unos inmuebles ofrecidos en alquiler podrán estar afectos a la actividad, podrá estar en condiciones de funcionamiento incluso, pero no estarán en funcionamiento efectivo hasta que se alquilen. Y, recordémoslo, la RIC exige, como norma general, la utilización y efectiva entrada en funcionamiento.

A este respecto, me parece muy ilustrativo el ejemplo que pone la resolución ahora reseñada. Dice el TEAR de Canarias que si una persona invierte en un local comercial, no puede anudarse su admisibilidad para materializar la RIC al hecho de que venda los productos ofrecidos en la misma, ya que la ley no exige, ni puede exigir, tal cosa. Bien, pero imaginemos que ese mismo local comercial, previamente acondicionado para dedicarse a la venta de cualesquiera artículos, con estanterías surtidas de productos, con un escaparate anunciador de ofertas, no llegara, sin embargo, a abrir sus puertas al público. ¿Qué diríamos entonces sobre su entrada en funcionamiento? Opino que, en tales circunstancias, habría que concluir que el local en cuestión se halla afecto a una actividad comercial (resulta necesario y está tendencialmente dirigido a dicha actividad). Dicho local se hallaría también en condiciones de funcionamiento en tanto

en cuanto sería potencialmente utilizable (estaría disponible para su utilización). Pero dicho local no estaría en funcionamiento porque no estaría siendo utilizado de manera efectiva. De la misma manera que una máquina, digamos envasadora, estará en funcionamiento cuando comience a envasar (no cuando esté instalada y preparada para ello, ni tampoco cuando se comiencen a vender los envases); o que un vehículo, digamos un autobús de transporte de pasajeros, estará en funcionamiento cuando empiece a realizar su ruta (no cuando esté listo para ello ni tampoco cuando suba el primer pasajero). Y sigamos poniendo ejemplos. Pensemos en un complejo y especializado aparato diagnóstico que se instala en una consulta médica. ¿En qué momento exacto cabría entenderlo "puesto en funcionamiento"? Parece evidente que sólo cuando se utilizara de manera efectiva una primera vez. Por su alto grado de especialización podrían transcurrir meses, un año quizás, para que esto sucediera; para que un paciente requiriese de ese aparato. Durante ese tiempo habría estado afecto y habría estado en condiciones de funcionamiento pero no habría llegado a ser utilizado, no habría llegado a ser puesto en funcionamiento de manera efectiva. Sumemos ahora la otra variable de la ecuación. Imaginemos que ese aparato diagnóstico constituyó materialización de una RIC. Se adquirió y se instaló en la consulta dentro del plazo de materialización pero cuando se puso en funcionamiento (cuando fue utilizado de manera efectiva por primera vez) dicho plazo ya se había rebasado. ¿Qué consecuencias cabría extraer?

Una interpretación rigurosa del artículo 27 de la Ley 19/1994 exigiría concluir que no ha habido materialización apta al no haberse producido la entrada en funcionamiento en plazo. Sin embargo, atendiendo a una interpretación más finalista del precepto, habría que entender que la no entrada en funcionamiento en plazo no supondría invalidar la materialización siempre y cuando no le fuera imputable al obligado tributario. Es decir, si el aparato diagnóstico no se hubiese utilizado de manera efectiva, como dijimos, por su alto grado de especialización, no cabría apreciar interrupciones anómalas en la última fase de la incorporación al proceso productivo (su utilización) y, por tanto, cabría admitir su validez como materialización de la RIC.

Lo mismo habría que convenirse si en lugar de una máquina hablamos de inmuebles destinados al arrendamiento. Su utilización efectiva no puede adelantarse al momento en que se ofertan en alquiler. Su utilización efectiva se producirá cuando se alquilen una primera vez. Ahora bien, si el alquiler no cuaja o se consigue más allá del plazo de materialización, habría que valorar si se debe a causas ajenas a la voluntad del interesado o, por el contrario, se trata de una interrupción anómala.

En definitiva, que una inversión esté siendo utilizada o se encuentre en funcionamiento efectivo es un estado que se define por contraposición al de hallarse en meras condiciones de funcionamiento. La utilización efectiva no tiene por qué suponer (ni la norma contable lo exige) que se generen actualmente -en ese mismo momento- ingresos. Lo que significa es que participe positivamente en el proceso productivo contribuyendo a tal generación. Por eso decimos que nuestra máquina de diagnóstico no se utilizará o entrará en funcionamiento hasta que, valga la

redundancia, alguien le dé al botón de "on" o "en funcionamiento" pues sólo así se utilizará en aquello que es su finalidad (diagnosticar pacientes). Por eso la tienda de la que habla el TEAR estará en funcionamiento desde que abra al público pero no antes, y ello aun cuando los clientes salgan sin comprar, ya que su destino es ese, el de servir de espacio comercial y así estaría ya siendo utilizada. Y por eso, por último, los inmuebles destinados al alquiler no se encontrarán en funcionamiento hasta que se alquilen. Estos inmuebles no son existencias. Son un inmovilizado que sirve de forma duradera a una actividad de prestación de servicios (de alojamiento o residencia) y por esta razón no estarán siendo utilizados cuando se anuncien por carteles o periódicos o se oferten en inmobiliarias. No estarán siendo utilizados tampoco cuando y desde que un potencial inquilino los visite con ánimo de quizás alquilarlos. Sólo estarán utilizados y en funcionamiento efectivo cuando se usen para aquello a lo que sirven que no es otra cosa que ser alquilados. Y teniendo esto presente lo único que restaría por discutir es si en el caso de que la máquina de diagnóstico, la tienda y los inmuebles destinados al arrendamiento no reciban dentro del plazo de materialización la utilización a la que están afectados (diagnosticar, abrir al público o ser alquilados), ello conllevaría, inexorablemente, que los requisitos a los que la consolidación del beneficio fiscal queda condicionado se tengan por incumplidos. O si, por el contrario (y esta es la postura por la que personalmente me inclino y a la que también parece apuntar el TEARC), la demora en la culminación de la incorporación al proceso productivo que exige el artículo 27 (la utilización) podría disculparse (o no) en función de que la misma fuera imputable al beneficiario del incentivo fiscal o ajena a su voluntad.

Por eso, opino que, en realidad, pese a partir de una radical diferencia conceptual, tanto la Inspección como el TEAR quieren llegar a un lugar que, en los términos expuestos, podría no hallarse muy alejado.

RIC (hasta 2006). Materialización. Inversiones complejas. Entrada en funcionamiento.

- Reclamación nº 38/15339/10. Única instancia. TEAR de Canarias. Sala de SC de Tenerife. Fecha 30 de enero de 2014.

Muy sintéticamente. La RIC se materializa en la adquisición de un inmueble de valor histórico para su rehabilitación y (según parece) destino a la actividad comercial. Llegado el fin del plazo de materialización, no ha entrado aún en funcionamiento. De hecho, en tal fecha, aún se encuentra contabilizado como construcción en curso.

Al objeto de justificar la demora en la entrada en funcionamiento, admitida para las inversiones complejas, el sujeto pasivo invoca la necesidad que ha tenido de contratar de forma sucesiva hasta tres profesionales de la arquitectura con la finalidad de dar con una persona competente y adecuada hasta

conseguir la elaboración de un proyecto definitivo, así como motivos derivados de la aprobación del Plan de Protección del Patrimonio Histórico.

El TEARC rechaza los motivos esgrimidos por el reclamante, recordando que la demora en la entrada en funcionamiento debe estar asociada a dificultades e impedimentos en la ejecución material pero no a contingencias derivadas de las actuaciones de terceros. Considera el Tribunal que la demora derivada en la elección del arquitecto a nadie más que al obligado tributario es imputable, amén de que no justificarse ni concretarse cómo las vicisitudes de la aprobación del Plan urbanístico ha afectado de facto a la entrada en funcionamiento de la inversión. A lo anterior se une que cuando se desarrollaron las actuaciones inspectoras, años después del fin del plazo de materialización, las obras no habían concluido aún. Por todo ello el Tribunal Regional considera incumplido el plazo de materialización de la reserva.

RIC (hasta 2006).Cuota sobre la que se giran los intereses de demora en caso de incumplimiento sobrevenido.

- Reclamación nº 35/13499/2011. Primera instancia. TEAR de Canarias. Sala Las Palmas. Fecha 30 de abril de 2014.

Señala el TEAR que la cuestión sustancial que se plantea en el presente caso radica en determinar si la "cuota" a que se refiere el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994 es la "cuota íntegra previa" como sostiene la Inspección, o bien, como mantiene la reclamante, debe atenderse a una de las tres siguientes: "la cuota diferencial", "la cuota líquida" o "la cuota íntegra ajustada".

El TEARC señala que, atendiendo a la redacción del citado apartado, el criterio que había seguido en su momento (manifestado, entre otras, en las resoluciones de las REA nº 35/03609/2005 y 35/03760/2006) respecto a la liquidación de los intereses de demora en los supuestos de regularizaciones derivadas de incumplimientos de las obligaciones de materialización o mantenimiento de las inversiones asociadas a la RIC era que esos intereses deberían recaer sobre la cuota tributaria que se hubiera tenido que ingresar si no se hubiera disfrutado de ese beneficio fiscal, toda vez que si la filosofía de la liquidación de los intereses de demora no era otra que la compensación del perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública por la falta de ingreso dentro de plazo, la base sobre la que se

habría de calcular era el importe inicialmente dejado de ingresar en la fecha en que el beneficio fiscal supuso una menor tributación y no en ejercicios posteriores.

Sin embargo -continúa diciendo el Tribunal Regional- tal planteamiento debió ser modificado a raíz de la doctrina emanada del TEAC y manifestada, entre otras, en sus resoluciones RG 1443-07, de 6 de noviembre de 2008; RG 4414-04, de 29 de junio de 2006 y RG 296-05, de 19 de abril de 2007. En particular el TEAR reproduce párrafos de la primera de las resoluciones citadas donde se aceptaba la pretensión del reclamante de que los intereses demora debían calcularse sobre la cuota del ejercicio de regularización, precisando que esta cuota no será la integra sino la cuota diferencial (por lo que sí se vería minorada en las deducciones aplicables).

Menciona, asimismo, el TEAR la sentencia de 11 de julio de 2008 (Rec nº 620/2007) del TSJ de Canarias. Esta última sentencia, en una notable reflexión que llega a remontarse al Código de las Siete Partidas, llama la atención sobre la naturaleza intrínseca de los intereses de demora, recordando que es propiamente indemnizatoria o resarcitoria del pago tardío, de suerte que cuando el artículo 27.8 de la Ley 19/1994 señala que los mismos se girarán sobre la parte de la cuota derivada de la integración en base imponible de la RIC regularizada, ha de referirse a la cuota o cantidad a ingresar, puesto que el artículo 58.2 de la LGT declara que "*la deuda tributaria está constituida por la cuota o cantidad a ingresar*", de manera que el empleo de la conjunción disyuntiva "o" entre las locuciones "cuota" y "cantidad a ingresar" convierte a éstas en expresiones de igual significado, en una enmienda literaria, siendo pues que si no hay cuota insatisfecha no será posible girar intereses de demora.

Por cuanto antecede, el TEAR entiende que, si debido a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, o también -y he aquí lo importante en este caso- por la aplicación deducciones en cuota, no resulta cantidad a ingresar derivada de la integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no habrá cuota sobre la que liquidar los intereses del artículo 27.8 de la Ley 19/1994.

Comentario personal:

Ciertamente la controversia que ahora nos ocupa parte, si se me permite decirlo, de una anomalía de la RIC, que sólo se da en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y no en el del IRPF. Si un

contribuyente del IRPF que aplicó una deducción en concepto de RIC incumple alguno de los requisitos ulteriores a los que estaba condicionada la consolidación del incentivo fiscal, habrá de incluir en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento la cuota que se dedujo en su día junto con los correspondientes intereses de demora, intereses éstos girados, lógicamente, sobre esa misma cuota, es decir, sobre la cuota que se ahorró. Vamos, lo normal en la caso de pérdida de beneficios fiscales de ejercicios anteriores. En cambio, cuando quien incumple sobrevenidamente es un sujeto pasivo del IS, el incumplidor ha de integrar la RIC defraudada en la base imponible del mismo ejercicio de incumplimiento, surgiendo así la anomalía de que hablamos, puesto que no puede más que calificarse de anomalía (cuando menos en su acepción de falta de adecuación a lo que es habitual) regularizar un incentivo fiscal por vulneración sobrevenida de los fines para los que se concedió devolviendo al erario público no el ahorro previo que deviene indebido sino una magnitud ajena como es la cuota derivada de la integración en la base del período de incumplimiento.

Quizás con ánimo de que la anomalía no fuera llevada a sus últimos extremos, el TEARC, en un principio, entendió que pese a que la cuota era la derivada de la integración en base, cuando la ley hablaba de los intereses demora que debían girarse sobre la misma, se refería a la cuota ahorrada en su día. Sin embargo, el tenor literal del apartado 8 del artículo 27 era el que era y el TEAC pronto sentó, reiteradamente, que la base de devengo era la cuota correspondiente al ejercicio en que se efectuaba la regularización.

La cuestión que surgió de inmediato fue, pero ¿qué cuota? ¿La íntegra, la líquida o la diferencial? La DGT en consultas vinculantes V1783-05 y V2237-06 habla de cuota íntegra. Sin embargo, el TEAC, en la resolución RG 1433-07, a la que se remite el TEAR en el pronunciamiento que ahora reseñamos, se decanta claramente a favor de la cuota diferencial o cantidad a ingresar que pudiera resultar en el período de regularización (de modo que si no resulta cuota a ingresar no habrá nada sobre lo que girar los intereses).

Al menos teniendo en cuenta las resoluciones que cita el TEAR en la reclamación 35/13499/2011 ahora reseñada, no podemos deducir que exista doctrina reiterada del TEAC al respecto. Sí hay doctrina acerca de que habrá de ser la cuota del ejercicio de integración, pero sobre que haya de ser la cuota diferencial (y no la íntegra), de las resoluciones citadas por el TEAR, sólo la RG 1433-07 parece manifestarse con algo de claridad al respecto. Las otras dos, RG 4414-04 y RG 2906-05, no abordan en realidad el tema, limitándose a decir que es la cuota del ejercicio de incumplimiento pero sin entrar a precisar qué cuota.

Así pues, puede que la cuestión esté aún abierta, pues hay doctrina de Tributos que piensa en la íntegra y (detectada por quien suscribe) sólo una del TEAC a favor de la diferencial. Ante esta disyuntiva ¿debemos claudicar y llevar la anomalía hasta sus más últimos extremos como hace el TEARC en la resolución ahora reseñada? Tal vez la cuestión haya de reconducirse a saber que quiere decir el legislador cuando habla de "cuota" en el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994. La cuestión ha de resolverse interpretando el significado

de esta palabra. Personalmente, no estoy de acuerdo con la sentencia del TSJ (rec 620/2007), citada ut supra, que acude al artículo 58.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria cuando señala que <<*la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar*>>, para identificar cuota con cantidad a ingresar, toda vez que el TSJ omite añadir la última parte del artículo 58.2, que precisa que tal cuota o cantidad será la que <<*resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta*>>. De este modo, parece claro que la intención del legislador, cuando utiliza la conjunción disyuntiva "o" en el mencionado precepto, no es caer en la redundancia como fórmula literaria, como creativamente entiende el TSJ, sino solamente definir lo único que quiere definir, que no es sino la deuda tributaria, y no ninguna cuota. (En este orden, el artículo 58.2 lo que claramente dice es que la deuda tributaria será la cuota que resulte de la obligación tributaria principal o la cantidad a ingresar que resulte de la obligación de realizar pagos a cuenta; el vocablo "o" no va referido, por tanto, a "cuota" y "cantidad a ingresar" como si fueran lo mismo sino a las modalidades de deuda tributaria). Y si el término "cuota" no lo podemos interpretar a partir del artículo 58.2 de la LGT ¿dónde podríamos acudir? El 56 de la LGT nos sirve de poco, porque al regular la cuota tributaria, define la cuota íntegra, la líquida y la diferencial. Por eso, qué mejor que acudir a la normativa del IS, que es aquella en la que se produce la anomalía al ponerla en conexión con la RIC, para ver si habla de alguna cuota en concreto. Y en la normativa del IS es la cuota íntegra la que se define más directamente en el artículo 29 del TRLIS. Desde esta perspectiva cuando, para la regularización de la RIC, el apartado 8 del artículo 27 habla de "cuota" parece que la interpretación sistemática no podría remitirnos más que a la cuota íntegra. Además, no hay que perder de vista que, por mucho que la regulación del incentivo sea anómala, parece más razonable que si se quiere resarcir el disfrute indebido de un ahorro, y se habla de cuota, se piense en la cuota íntegra, pues siempre que se disfruta de un beneficio fiscal el ahorro lo es nivel de cuota íntegra (es decir, siempre es la cuota íntegra la que se deja de ingresar en el Tesoro).

BONIFICACIÓN PARA EMPRESAS PRODUCTORAS DE BIENES CORPORALES

Bonificación. Cuota íntegra bonificada. En caso de que existan otras rentas negativas no bonificadas, no es la cuota teórica correspondiente a los rendimientos bonificados.

- Reclamación nº 35/13648/2011. Única instancia. TEAR de Canarias. Sala Las Palmas. Fecha 20 de junio de 2014.

La cuestión sustancial que se plantea en el expediente se centra en determinar la base sobre la que ha de aplicarse la bonificación por producción de bienes corporales regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994.

La empresa reclamante (una sociedad mercantil) obtiene unos

rendimientos positivos bonificados y también rentas procedentes de otras fuentes que arrojan resultados negativos.

El TEARC señala que, pese a la argumentación del sujeto pasivo en la línea de considerar que lo que pretende la ley es que la bonificación se aplique sobre el rendimiento productivo bonificable sin verse influenciado por otros rendimientos ajenos o no bonificables, del tenor del precepto resulta con claridad una conclusión distinta. En este orden, el Tribunal Regional cita la resolución del TEAC, de 16 de abril de 2009 (RG 3708/2008) y la consulta de la DGT V0491-06, de las cuales se desprende de forma inequívoca que en el supuesto de que la renta positiva bonificada concurra simultáneamente con renta positiva no bonificada y con renta negativa, esta última compensará a las dos anteriores de acuerdo con un criterio de proporcionalidad, de tal manera que podrá aplicarse el porcentaje de bonificación sobre la parte de la cuota que corresponda a la porción de la base imponible positiva, una vez efectuada la compensación anterior, derivado de los rendimientos que dan derecho a la misma.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL SISTEMA TRIBUTARIO CANARIO
(febrero 2014 – julio 2014)

DIEGO LÓPEZ TEJERA

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

LEY GENERAL TRIBUTARIA

APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. PRUEBA. PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA: ALCANCE DE LA PRESUNCIÓN DE CERTEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. LA MERA CONTABILIZACIÓN DE UN GASTO NO IMPLICA SU REALIDAD (TS, SENTENCIA 07.04.2014, RECURSO Nº. 4079/2011; PONENTE: D. RAFAEL FERNÁNDEZ MONTALVO).

PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. POTESTADES DE COMPROBACIÓN. POTESTAD DE CALIFICACIÓN JURÍDICA: LA TIENE EL ÓRGANO GESTOR Y ES INDEPENDIENTE DE LA COMPETENCIA DE LA DGT PARA CONTESTAR CONSULTAS TRIBUTARIAS (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 11.04.2014, RECURSO Nº. 294/2011; PONENTE: CÉSAR J. GARCÍA OTERO).

PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. NOTIFICACIONES: VÁLIDA Y CONFORME A DERECHO LA INTENTADA EN EL DOMICILIO FISCAL DE LA SOCIEDAD SIN PERJUICIO DE QUE EL REPRESENTANTE DE LA MISMA HUBIESE MODIFICADO SU DOMICILIO, SIN QUE RESULTE DE APLICACIÓN LA NORMA RELATIVA A SOCIEDADES NO DOMICILIADAS EN ESPAÑA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 15.05.2014, RECURSO Nº. 022/2012; PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA. CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO. DILACIONES NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN: NO CABE CONSIDERAR COMO TALES LA FALTA DE ATENCIÓN A UN REQUERIMIENTO QUE ERA INNECESARIO, MUY GENÉRICO Y AL QUE NO SE HIZO REFERENCIA EN LA RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 22.05.2014, RECURSO Nº. 042/2012; PONENTE: RAFAEL ALONSO DORRONSORO)

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: LIQUIDACIÓN. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PUEDE VOLVER A DICTAR UNA LIQUIDACIÓN SIEMPRE QUE ELLO NO RESPONDA A UNA ACTUACIÓN CONTUMAZ EN EL ERROR; AUNQUE LA LIQUIDACIÓN HAYA SIDO ANULADA DOS VECES, SI EN CADA UNO DE LOS CASOS LO HA SIDO POR DIFERENTES MOTIVOS, NINGÚN OBSTÁCULO HAY PARA GIRAR UNA TERCERA (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 20.06.2014, RECURSO Nº. 242/2012; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ GÓMEZ CÁCERES)

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

RIC. DOTACIÓN. BENEFICIOS APTOS PARA DOTAR. INGRESOS FINANCIEROS: NO APTITUD, SALVO EN EL CASO EXCEPCIONAL DE QUE SE TRATE DE BENEFICIOS DERIVADOS DE LA COLOCACIÓN DE EXCEDENTES DE TESORERÍA EN PRODUCTOS FINANCIEROS ESPORÁDICOS Y TEMPORALES. COMO REGLA EXCEPCIONAL CORRESPONDE DEMOSTRAR TAL CARÁCTER A QUIEN PRETENDE BENEFICIARSE DE LA DEDUCCIÓN FISCAL (TS, SENTENCIA 23.01.2014, RECURSO Nº. 5172/2011; PONENTE: PONENTE: JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ)

RIC: DOTACIÓN; REQUISITOS FORMALES; PLAZO PARA ADOPTAR EL ACUERDO: LA EXIGENCIA LEGAL NO PUEDE QUEDAR AL ARBITRIO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO (AN, SENTENCIA 13.02.2014, RECURSO Nº. 185/2011; PONENTE: PONENTE: JESÚS NICOLÁS GARCÍA PAREDES)

RIC: MATERIALIZACIÓN: BIENES USADOS: EXIGENCIA DE QUE IMPLIQUEN MEJORA TECNOLÓGICA QUE DEBE REFERIRSE A LO ESENCIAL DE UN PRODUCTO. NO SE CUMPLE EL REQUISITO EN EL CASO DE UN CAMPO DE GOLF EN QUE LAS ACTUACIONES REALIZADAS POR EL ADQUIRENTE LO FUERON MIENTRAS EL MISMO ERA ARRENDATARIO DEL MISMO (AN, SENTENCIA 20.02.2014, RECURSO Nº. 111/2011; PONENTE: JOSÉ GUERRERO ZAPLANA)

RIC: MATERIALIZACIÓN. REQUISITOS TEMPORALES: PLAZO PARA LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO. CÓMPUTO DEL PLAZO DE MATERIALIZACIÓN EN EL CASO DE PERSONAS FÍSICAS –IRPF- (TS, SENTENCIA 03.03.2014, RECURSO Nº. 5085/2008; PONENTE: D. RAMÓN TRILLO TORRES).

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; ACTIVIDAD ECONÓMICA DE

ARRENDAMIENTO: EXIGENCIA DE EMPLEADO A TIEMPO COMPLETO PARA GESTIONAR LOS ARRENDAMIENTOS Y DE LOCAL DEDICADO EXCLUSIVAMENTE A LA GESTIÓN DEL ARRENDAMIENTO; INCUMPLIMIENTO (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 13.12.2013, RECURSO Nº. 011/2012; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ GÓMEZ CÁCERES)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; EXIGENCIA DE INMEDIATEZ EN LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO; INCUMPLIMIENTO: LA TARDANZA DE UN AÑO (NO JUSTIFICADA NI ACREDITADA SU CAUSA) RESULTA EXCESIVA PARA ENTENDER CUMPLIDO EL REQUISITO DE INMEDIATEZ CONTENIDO EN LA NORMA DE EXENCIÓN (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 07.03.2014, RECURSO Nº. 370/2012; PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO: EXIGENCIA DE EMPLEADO A TIEMPO COMPLETO PARA GESTIONAR LOS ARRENDAMIENTOS; INCUMPLIMIENTO (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 10.03.2014, RECURSO Nº. 289/2012; PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; EXIGENCIA DE INMEDIATEZ EN LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO; INCUMPLIMIENTO: RESULTA EXIGIBLE CIERTO RIGOR EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS REQUISITOS DE LA EXENCIÓN (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 08.04.2014, RECURSO Nº. 248/2012; PONENTE: JAIME BORRÁS MOYA)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; EXIGENCIA DE INMEDIATEZ EN LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO; INCUMPLIMIENTO: TRANSCURRIERON DOS AÑOS ENTRE LA ADQUISICIÓN Y EL ARRENDAMIENTO. NECESIDAD DE PERMANENCIA EN LA EXPLOTACIÓN: INCUMPLIMIENTO. EXIGENCIA DE LOCAL DEDICADO EXCLUSIVAMENTE A LA GESTIÓN DEL ARRENDAMIENTO: INCUMPLIMIENTO. RESULTA EXIGIBLE CIERTO RIGOR EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS REQUISITOS DE LA EXENCIÓN (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 25.04.2014, RECURSO Nº. 287/2012; PONENTE: JAIME BORRÁS MOYA)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO: EXIGENCIA DE EMPLEADO A TIEMPO COMPLETO PARA GESTIONAR LOS ARRENDAMIENTOS; INCUMPLIMIENTO: NO CABE REPUTAR

COMO TAL A QUIEN ES SOCIO Y ADMINISTRADOR DE LA EMPRESA (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 04.07.2014, RECURSO Nº. 292/2012; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ GÓMEZ CÁCERES)

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

EXENCIONES: EN LA FECHA DEL DEVENGO, RESULTABA DE APLICACIÓN A LAS AUTOESCUELAS EL BENEFICIO FISCAL PREVISTO EN EL ART. 10.10) DE LA LEY 20/1991 PUES DEBE CONSIDERARSE QUE FORMAN PARTE DEL SISTEMA EDUCATIVO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.06.2014, RECURSO Nº. 141/2012, PONENTE: RAFAEL ALONSO DORRONSORO)

TIPO IMPOSITIVO: APLICACIÓN DEL TIPO CERO POR CIENTO A LAS OBRAS DE EQUIPAMIENTO COMUNITARIO. PROCEDENCIA DEL TIPO CERO AUNQUE SE TRATE DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN PUES LA MISMA TIENE UNA FINALIDAD INSTRUMENTAL (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 11.04.2014, RECURSO Nº. 294/2011; PONENTE: CÉSAR J. GARCÍA OTERO).

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 15.04.2014, RECURSO Nº. 135/2012, PONENTE: PEDRO MANUEL HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

LEY GENERAL TRIBUTARIA

APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. PRUEBA. PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA: ALCANCE DE LA PRESUNCIÓN DE CERTEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. LA MERA CONTABILIZACIÓN DE UN GASTO NO IMPLICA SU REALIDAD (TS, SENTENCIA 07.04.2014, RECURSO Nº. 4079/2011; PONENTE: D. RAFAEL FERNÁNDEZ MONTALVO).

"A este respecto conviene precisar el verdadero alcance de la

presunción de certeza de las «declaraciones tributarias » que establecía el art. 116 de la LGT y ahora declara el art. 108, apartado 4, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, respecto de «[l]os datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios ». Como señalamos en la Sentencia de 18 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7807/2003), de la lectura del propio art. 116 « se desprende que la norma se refiere a la naturaleza de la confesión extrajudicial que tienen las declaraciones tributarias, lo que supone que la misma, en aplicación del art. 1232 del Código Civil, "hace prueba contra su actor", es decir, que la mera declaración de datos de hecho, si puede ser favorable al contribuyente, no debe ser aceptada sin más por la Administración, permitiendo se sometan a tributación hechos de existencia no probada, pues ello daría lugar a imposiciones ilegales, si bien la Administración no puede eliminar sin más los datos declarados, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones, lo que viene avalado por el art. 121.1 de la Ley General Tributaria en el que se dispone que "La Administración no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos" y el art. 35.2 de la norma tributaria indica que "están igualmente obligados... a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible", criterio sostenido por este Tribunal Supremo en sentencias de 13 y 19 de octubre de 1992" » [FD Tercero; en el mismo sentido, Sentencias de 7 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 4948/ 2005), FD Tercero, 5 de marzo de 2008 (4606/2002), FD Tercero; y dos de 18 de octubre de 2002 (rec. cas. núms. 8785/1997 y 8760/1997), FFDD Cuarto y Sexto, respectivamente].

También hemos rechazado el valor probatorio, per se, de la contabilidad de las sociedades para la acreditación de la realidad de los datos que contiene. En particular y en cuanto a los gastos hemos indicado que no resultan acreditados mediante su simple contabilización, dado que el mero apunte contable nada dice por sí solo [véanse, por todas, las Sentencias de esta Sección y Sala del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2005 (rec. cas. núm. 6634/200), FD Quinto, 7 de febrero de 2006 (rec. cas. núm. 661/2001), FD Segundo, 1 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 2973/2005), FD Quinto, y 2 de julio

de 2012 (rec. cas. núm. 4949/2009), FD Tercero]. Doctrina esta que es perfectamente extrapolable para el caso de catalogación contable del su patrimonio realizado por la propia recurrente en su contabilidad."

PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. NOTIFICACIONES: VÁLIDA Y CONFORME A DERECHO LA INTENTADA EN EL DOMICILIO FISCAL DE LA SOCIEDAD SIN PERJUICIO DE QUE EL REPRESENTANTE DE LA MISMA HUBIESE MODIFICADO SU DOMICILIO, SIN QUE RESULTE DE APLICACIÓN LA NORMA RELATIVA A SOCIEDADES NO DOMICILIADAS EN ESPAÑA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 15.05.2014, RECURSO Nº. 022/2012; PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

"*En el presente caso a pesar de que se había presentado modelo 400 de modificación de datos censales el 5/7/2006 en el que se recogía el cambio de domicilio del representante de la recurrente, es lo cierto que el domicilio fiscal de la misma es el sito en la Calle AA nº 1, así se recoge en los datos del Registro Mercantil y en las declaraciones presentadas por la misma recurrente en relación al concepto de IGIC ejercicios 2006, 2007 y 2008.*

(…)

Por tanto, constando como domicilio social de la recurrente el sito en la Calle AA nº 1, tal como lo indica el Registro Mercantil, y siendo tal domicilio el recogido en sus declaraciones que por el IGIC ha presentado, no tenía obligación la administración en el presente caso, de acudir al domicilio de su representante pues no nos encontramos ante el supuesto regulado en el art. 47 del mismo texto legal cuando dispone que "A los efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante con domicilio en territorio español cuando operen en dicho territorio a través de un establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, par las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria".

Siendo la recurrente sociedad domiciliada en España será su domicilio fiscal al que la administración tributaria, tanto nacional como de la comunidad autónoma, hayan de acudir para proceder a las notificaciones".

PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. POTESTADES DE

COMPROBACIÓN. POTESTAD DE CALIFICACIÓN JURÍDICA: LA TIENE EL ÓRGANO GESTOR Y ES INDEPENDIENTE DE LA COMPETENCIA DE LA DGT PARA CONTESTAR CONSULTAS TRIBUTARIAS (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 11.04.2014, RECURSO Nº. 294/2011; PONENTE: CÉSAR J. GARCÍA OTERO).

Habiendo puesto en cuestión el recurrente la competencia del órgano gestor de la Administración Tributaria Canaria para realizar una calificación jurídico-tributaria de determinada operación, toda vez que -a su juicio- debió limitarse a una actuación de contraste entre lo declarado y la información obrante en la Administración, señala el TSJ lo siguiente:

"Y la verdad es que no acaba de entender esta Sala el planteamiento del motivo pues toda resolución dictada por un órgano de la Administración en ejercicio de sus competencias conlleva una calificación jurídica, y ello por cuanto la labor de interpretación y aplicación del derecho siempre conlleva dicha función de calificación jurídica, esto es, siempre supone una operación de aplicación al supuesto de hecho de la norma correspondiente, a cuyo fin el artículo 115.2 de la LGT'03 deja claro que "en el desarrollo da las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos".

Es más, no sería necesario el precepto para poder concluir que al órgano competente para dictar la resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación le corresponderá la aplicación del derecho, labor que desde los inicios del constitucionalismo va unida a la necesaria interpretación de la norma que supone un proceso, con arreglo a los métodos previstos en el Código Civil, que va mas allá de la mera literalidad, y que conlleva la calificación de los hechos, actos o negocios jurídicos del obligado tributario, y, por tanto, dentro de las funciones la determinación, a la vista de las circunstancias fácticas, del tipo del impuesto aplicable a las operaciones objeto de liquidación.

(…) Dicha competencia de interpretación y aplicación del derecho en el ámbito de sus competencias es plenamente compatible e independiente de las competencias de la Dirección General de Tributos, que se configura como un órgano superior de la Consejería de Economía y Hacienda, entre cuyas funciones se encuentran algunas estrictamente jurídicas, relacionadas con la

calificación jurídica de hechos y aplicación del derecho, y otras, de política general y dirección política, relacionadas con el establecimiento de líneas generales de la política fiscal (…).

(…) Dicho de otra forma, la competencia de la Dirección General, entre otras, para dar respuesta a consultas tributarias es plenamente compatible con la competencia de la Administración de Tributos Propios e Interiores de dar respuesta a la legalidad de la autoliquidación tras el procedimiento de comprobación limitada."

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA. CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO. DILACIONES NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN: NO CABE CONSIDERAR COMO TALES LA FALTA DE ATENCIÓN A UN REQUERIMIENTO QUE ERA INNECESARIO, MUY GENÉRICO Y AL QUE NO SE HIZO REFERENCIA EN LA RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 22.05.2014, RECURSO Nº. 042/2012; PONENTE: RAFAEL ALONSO DORRONSORO)

"A la vista de los términos de los requerimientos practicados y de las resoluciones dictadas, destaca en primer lugar el hecho de que ninguna mención se hizo en las resoluciones de 14 de octubre y 1 de diciembre de 2010 sobre los plazos de dilación imputables a la parte ni sobre la caducidad del procedimiento, caducidad ya patente en la resolución de 1 de diciembre; en segundo lugar, el requerimiento realizado es vago y genérico, no lo suficientemente específico y de hecho ninguna actuación generó en aras a la posible imposición de una sanción por incumplimiento, ni podía generarla, el primer requerimiento que es el que se alega como incumplido hace referencia a las cuotas deducidas dado que a la vista de los epígrafes que declara en el modelo 425 de resumen anual realiza operaciones con derecho a deducción y otras a los que no se tiene tal derecho, es decir, se trata de datos que ya constaban a la Administración Tributaria y se contenían en el modelo 425 de resumen anual, lo único que se pide en esos momentos son los importes y la única información ampliatoria al respecto que si quería podía presentar la parte era la exhibición de los Libros de facturas expedidas y recibidas; si la Administración Tributaria pretendía otra cosa debió especificar mucho más detalladamente lo que quería y si quería una justificación legal sobre la deducibilidad o no de ciertas partidas, la parte no estaba obligada a justificarlo, podía hacerlo o no, ya se encargaría la Administración de señalar qué partidas estimaba

deducibles y que partidas no estimaba deducibles, como de hecho así hizo en la propuesta de resolución provisional y en la resolución de 1 de diciembre, quedando plenamente demostrado que la Administración no carecía de datos y que en realidad ello aludía a unos importes mínimos que en total no contabilizaban más que 153,73 euros en total. De hecho nunca se llegó a reiterar el requerimiento, pero si se hicieron otros atendiendo a otras cuestiones."

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: LIQUIDACIÓN. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PUEDE VOLVER A DICTAR UNA LIQUIDACIÓN SIEMPRE QUE ELLO NO RESPONDA A UNA ACTUACIÓN CONTUMAZ EN EL ERROR; AUNQUE LA LIQUIDACIÓN HAYA SIDO ANULADA DOS VECES, SI EN CADA UNO DE LOS CASOS LO HA SIDO POR DIFERENTES MOTIVOS, NINGÚN OBSTÁCULO HAY PARA GIRAR UNA TERCERA (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 20.06.2014, RECURSO Nº. 242/2012; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ GÓMEZ CÁCERES)

Al plantearse de nuevo una cuestión ya resuelta por el mismo Tribunal en sentencia de 29 de enero de 2014, el TSJ recuerda su criterio con base en el principio de unidad de doctrina y por imperativo de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de igualdad:

"(...) La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descanse en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia.

(...) si no existe una actitud contumaz de la Administración Tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. Esto es lo que sucede en el presente caso, en el que nada tiene que ver la causa de la primera anulación y la vuelta atrás en las actuaciones inspectoras (comprobar las fechas de adquisición de las acciones transmitidas para calcular el incremento de patrimonio) con el defecto que motivó la segunda (la falta de incoación de la correspondiente acta de inspección y

la necesidad de poner de manifiesto para alegaciones la propuesta de liquidación antes de la emisión de la segunda liquidación).

Las sentencias citadas establecen un límite infranqueable a la Administración, una línea que determina qué es lo tolerable y lo que excede de ello. En concreto señala que es "jurídicamente intolerable una actitud contumaz de la Administración tributaria que reincida en el mismo error una y otra vez". Es distinto, lo que sucede en el caso, en el que la Administración ha cometido dos errores distintos, en una comprobación de valores en la que se adolecía de falta de motivación, y posteriormente en la liquidación, en la que no tuvo en cuenta que los bienes donados eran gananciales y por tanto deberían computarse por mitad. Esto no le impide mientras no se produzca la prescripción volver a girar la tercera liquidación, es más está obligada a hacerlo.

Las sentencias citadas se pronuncian indicando que:

1.- La seguridad jurídica no impide que la Administración tributaria pueda girar nuevamente la liquidación si se ha producido un error: "No hay precepto legal o reglamentario, principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer la potestad que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho; ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española, ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1 de la Carta Magna, pueden ser entendidos en esos términos"

2.- No hay una regla general que establezca que si la Administración ha cometido dos o más errores, en la misma o diferente liquidación, no podría volver a girar una tercera liquidación, es necesario descender a las circunstancias de cada caso para determinar si existe o no conformidad a derecho en la actuación de la Administración Tributaria (...).

3.- No es admisible, como regla general, que la Administración se equivoque una y otra vez en lo mismo, y no rectifique el error, así existe jurisprudencia reiterada en materia de comprobaciones de valores reiteradas e inmotivadas (...)".

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

ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS

RIC. DOTACIÓN. BENEFICIOS APTOS PARA DOTAR. INGRESOS FINANCIEROS: NO APTITUD, SALVO EN EL CASO EXCEPCIONAL DE QUE SE TRATE DE BENEFICIOS DERIVADOS DE LA COLOCACIÓN DE EXCEDENTES DE TESORERÍA EN PRODUCTOS FINANCIEROS ESPORÁDICOS Y TEMPORALES. COMO REGLA EXCEPCIONAL CORRESPONDE DEMOSTRAR TAL CARÁCTER A QUIEN PRETENDE BENEFICIARSE DE LA DEDUCCIÓN FISCAL (TS, SENTENCIA 23.01.2014, RECURSO Nº. 5172/2011; PONENTE: PONENTE: JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ)

"El criterio general sentado por la doctrina jurisprudencial es bien claro, en el sentido de que los ingresos financieros no procedentes de actividad económica de los establecimientos situados en Canarias, no pueden dotar la RIC, y por ende, no dan derecho a su deducción.

Ahora bien, a dicha regla general, como se ha acogido por este Tribunal, se admite una excepción, la procedencia de la deducción por dotación a la RIC de ingresos financieros obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos, en el normal desenvolvimiento de la actividad económica cuyos beneficios pueden dar lugar a la dotación de la RIC. Esto es, se incluiría dentro de la excepción aquellos beneficios derivados de la colocación de excedentes de tesorería en productos financieros en la gestión ordinaria de la actividad empresarial, y que como tales se caracterizan por ser esporádicos y temporales, a corto plazo.

Constituyendo una excepción, la prueba de que los beneficios con los que se dotó la RIC procedentes de ingresos financieros reúne estas características a los efectos que ahora interesan, corresponde a la parte recurrente, que aspira a la deducción de dichos beneficios, art. 105 de la LGT. Pues bien, nos encontramos que la parte demandante, se limita a afirmar que dedicándose a la actividad económica de construcción, promoción y explotación de inmuebles, transitoriamente colocó los excedentes de tesorería provenientes del normal desarrollo de su actividad en inversiones financieras temporales a la espera de acometer las importantes inversiones proyectadas y mientras se posibilitaba la obtención de las licencias y permisos pertinentes para llevar a cabo la construcción de 220 apartamentos y locales en Lanzarote, y al efecto presenta documentación en la que efectivamente se acredita que a partir de 2003 se llevó a cabo la

construcción referida. A nuestro entender resulta insuficiente la prueba documental traída a los efectos de acreditar que se trata de excedentes de tesorería derivado de la actividad económica de la empresa, puesto que el hecho de que en 2003 se llevara a cabo la construcción, a los efectos que nos interesa, nada dice, ni siquiera indiciariamente, puesto que lo procedente hubiese sido acompañar los estados contables anuales de los que poder derivar la situación empresarial y con ella hacer la lectura e interpretación de las inversiones financieras llevadas a cabo; por el contrario, de los datos que constan, hechos, por demás, que resultan conteste, la conclusión categórica a la que se llega es justamente la contraria a la preconizada por la parte demandante, esto es, que los rendimientos obtenidos por inversiones financieras en el ejercicio de 1999 no proceden de la inversión de excedentes ordinarios de tesorería. Así es, para tenerlos como tales debería identificarse con el activo circulante, lo que exige una vinculación causal en la realización de la actividad empresarial, caracterizado por su constante movimiento y atentos al tráfico normal de la empresa por lo que precisan una liquidez inmediata, lo que impide que su duración en la empresa sea superior a doce meses; y cuando se trata de inversiones financieras, como es el caso, cabe distinguir aquellas que conforman el activo no corriente, son inversiones en productos financieros a largo plazo, esto es, a más de doce meses, lo que constituye el inmovilizado financiero, de aquellas que conforman el activo circulante o corriente, que son inversiones financieras temporales, inferior a doce meses…."

RIC: DOTACIÓN; REQUISITOS FORMALES; PLAZO PARA ADOPTAR EL ACUERDO: LA EXIGENCIA LEGAL NO PUEDE QUEDAR AL ARBITRIO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO (AN, SENTENCIA 13.02.2014, RECURSO Nº. 185/2011; PONENTE: PONENTE: JESÚS NICOLÁS GARCÍA PAREDES)

La Audiencia Nacional se basa en pronunciamientos anteriores para llegar a la siguiente conclusión:

"En consecuencia, aplicando estos criterios se ha de confirmar la regularización practicada, pues estamos ante la aplicación de un beneficio fiscal, en el que el cumplimiento de los requisitos legales queda sustraído de la voluntad de la entidad, que no está facultada para ajustar su cumplimiento a los momentos que entienda oportunos, difiriendo ese cumplimiento al margen de los requisitos formales que la norma exige, pues el destino que la entidad pretender dar a los beneficios

derivados de su explotación, sea para reservas, sea para reinversiones, sea para reparto de dividendos, exige el acuerdo previo de la Junta Universal de la sociedad, momento a partir del cual se despliegan las obligaciones sociales en relación con la afectación o destino de dichos beneficios.

En el presente caso, como expusimos anteriormente, la actora ha actuado arbitrariamente a la hora de cumplimentar con la formalización de ambos requisitos, pues los libros contables no pueden suplir, si bien pueden complementar, el cumplimiento de los requisitos exigidos por el citado art. 27, de la Ley 19/94, y más cuando el depósito de las Cuentas Anuales se produjo con posterioridad a la fecha de presentación, fuera de plazo, de la propia declaración del Impuesto (13.10.2004), en fecha 16.11.2004".

RIC: MATERIALIZACIÓN: BIENES USADOS: EXIGENCIA DE QUE IMPLIQUEN MEJORA TECNOLÓGICA QUE DEBE REFERIRSE A LO ESENCIAL DE UN PRODUCTO. NO SE CUMPLE EL REQUISITO EN EL CASO DE UN CAMPO DE GOLF EN QUE LAS ACTUACIONES REALIZADAS POR EL ADQUIRENTE LO FUERON MIENTRAS EL MISMO ERA ARRENDATARIO DEL MISMO (AN, SENTENCIA 20.02.2014, RECURSO Nº. 111/2011; PONENTE: JOSÉ GUERRERO ZAPLANA)

En este caso, la Audiencia Nacional lleva cabo una exégesis del apartado 4.a) del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio:

"4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

a) la adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mínimo necesario para el desarrollo de actividades empresariales de sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en territorio canario....

Tratándose de activos fijos usados éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa."

Basándose en el tenor de dicha norma, en el art. 94, de la Ley 20/1991 así como en el artículo 2 del RD 241/1992, de 13 de marzo, que desarrolló el mismo, así como en determinadas consultas de la DGT del

Ministerio de Hacienda, la Audiencia Nacional señala:

" FJ 3º .- (...) Se puede concluir que, la "mejora tecnológica" debe realizarse en lo esencial de un producto, no se aceptan los cambios periódicos o de temporada, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares, y que esa mejora repercuta de forma favorable a la empresa, traduciéndose en una mayor productividad en la explotación económica por la aplicación de la "mejora tecnológica", o en una reducción de costes, etc., aunque el activo fijo adquirido sea "usado".

En relación con los terrenos, la concurrencia de estos dos requisitos también es exigible, con carácter general, pues debido a su existencia inmemorial siempre ha de presumirse su uso previo, y, por otra parte, debe cumplirse la finalidad primordial del incentivo, el incremento de la demanda de bienes de inversión que aumente la capacidad productiva global, se consigue con activos nuevos y no con el mero cambio de manos de los ya existentes.

(...) FJ 4º.- Aplicando lo dicho hasta ahora a la cuestión que se plantea en este recurso, resulta que la ahora recurrente era inquilina del terreno donde se sitúa el campo de golf y que las instalaciones de dicho campo las había realizado mientras era inquilino.

En el caso de que convertir un terreno baldío en un campo de Golf pudiera considerarse una innovación tecnológica, pero el caso presente es distinto: la construcción del campo de golf y sus instalaciones se realizaron antes de la aplicación de la RIC y resulta obvio que la transmisión nada ha modificado.

El argumento de la parte recurrente consiste en insistir en que el terreno para el campo de golf es susceptible de la materialización de la RIC; esto puede ser cierto, pero en el caso presente el campo ya estaba construido y lo que se produce es un movimiento circular de fondos que no crean inversión alguna. Por esta razón, debe rechazarse el argumento de la parte recurrente.

Habría sido preciso que la inversión a la que se refiere la RIC hubiera supuesto convertir un terreno baldío en un campo de golf; lo que no es admisible es que la inversión consista en suscribir una ampliación de capital adquiriendo el propio campo de golf a la mercantil que era arrendadora y propietaria del campo de golf.

En el modo previsto por el recurrente solo existe un traspaso de fondos pero ni existe inversión productiva ni se produce mejora tecnológica alguna.

Se aporta por la parte recurrente un informe pericial que se acompañó al escrito de demanda y del que resulta que la operación de compra del terreno por parte del ahora recurrente mediante operación de fecha 20 diciembre del año 2000 tuvo los siguientes efectos:

- Reducción del coste fijo del servicio prestado debido a la supresión de las cuotas de arrendamiento del terreno.
- Mayor capacidad operativa ya que al ahorrar 25 millones de pesetas anuales se pueden destinar dichos recursos a mejoras en el propio campo de golf.
- Mejorar la situación económica financiera de la sociedad árabe realizó la operación mediante aportaciones de los socios de fondos propios.
- Recuperación del inversión en un periodo de plazo acorde con la vida útil estimada al campo de golf.
- Mejora de los ratios de rentabilidad y rendimiento de la sociedad se produce un aumento en los beneficios operativos.
- Mejora en la calidad del servicio prestado al producirse un ahorro en los costes.

Obviamente, la utilidad financiera de la operación no tiene nada que ver con el cumplimiento de los requisitos previstos para la dotación de las RIC. Por todo ello, lo procedente es la integra desestimación de la demanda con la confirmación de la resolución objeto de recurso."

RIC: MATERIALIZACIÓN. REQUISITOS TEMPORALES: PLAZO PARA LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO. CÓMPUTO DEL PLAZO DE MATERIALIZACIÓN EN EL CASO DE PERSONAS FÍSICAS –IRPF- (TS, SENTENCIA 03.03.2014, RECURSO Nº. 5085/2008; PONENTE: D. RAMÓN TRILLO TORRES).

En esta sentencia[1], el Tribunal Supremo examina el recurso

[1] Véase el comentario que, en relación con esta sentencia, se incluye en el apartado "Estudios" del presente número, elaborado por el Prof. Francisco Hernández González bajo el título: *"El cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) en el caso de los empresarios o profesionales personas físicas. La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2014 (R. 5085/2008). Su aplicación a autoliquidaciones anteriores no comprobadas"*

interpuesto contra una sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de junio de 2008 que había confirmado las precedentes resoluciones del TEAR y del TEAC. Señala el Tribunal Supremo lo siguiente:

"FJ 3º.- *La sentencia recurrida nos informa de que el único punto litigioso que se mantuvo en la demanda es el referido a la improcedencia de la dotación a la reserva para inversiones en Canarias por no haberse respetado el plazo máximo de materialización de la inversión de activos fijos radicados en el archipiélago a que se refiere el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias , según el cual las cantidades destinadas a la reserva "deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:*

a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo ...".

Para pronunciarse sobre la cuestión, la Sala de instancia se preguntó si el periodo de materialización de la inversión exigiría no solo la realización por adquisición o adaptación de los activos, sino también que dentro de ese plazo se hubiera producido su puesta en funcionamiento al servicio de la actividad del empresario, interrogante al que se contestó a si misma en favor de la segunda de la tesis indicadas:

"(...), parece claro que, con la salvedad que se podría reconocer en favor de la incorporación a la reserva de bienes e instalaciones de particular complejidad, casos en los que sería francamente difícil reconocer el potencial derecho a la inversión, el plazo de tres años lo es para materializar, esto es, para hacer efectiva la inversión, que necesariamente habrá de proyectarse sobre activos fijos, es decir, sobre elementos del activo destinados positivamente al funcionamiento de la actividad empresarial de que se trate, bien sea la del inversor, bien lo sea de la empresa respecto de la cual se adquieren participaciones o títulos representativos del capital.

De aceptarse la maximalista tesis de la demanda, extraordinariamente extensiva, bastaría con que se hubiera iniciado mínimamente la inversión -como claramente sucede en el segundo de los inmuebles adquiridos, que ni siquiera había comenzado a erigirse a la finalización del periodo trienal- para postergar sine die la incorporación de la instalación o edificación a la actividad empresarial. En tal caso, no habría plazo alguno para la puesta en funcionamiento, sino sólo para efectuar la inversión que, en la tesis que luce en la demanda, tampoco exigiría que, cuando ésta ha de verificarse a lo largo del tiempo -como sucede con las edificaciones, por ejemplo- se encontraran terminadas las obras o, al menos, se hubiera llevado a cabo una parte sustancial de la inversión, pues lo que aquí se defiende es que, para una obra que debía estar concluida en 1999, en la calle Mario César, no se habría incumplido el plazo por el mero hecho, abiertamente equívoco respecto del destino y finalidad empresarial del solar aun no construido, de que se habían iniciado algunas tareas como las de demolición, proyección arquitectónica y pago de tasas municipales.

La propia dicción legal permite establecer que, la regulación de la reserva para inversiones en Canarias, (RIC) supera uno de los defectos que adolecía inicialmente el antiguo Fondo de Previsión para Inversiones (FPI), cual era la inexistencia de una limitación temporal para efectuar la materialización definitiva de la previsión. Ahora sí se establece, de forma bien precisa, no sólo porque se fija un plazo de tres años, sino porque se incorpora la mención al dies a quo a partir del cual dicho periodo se computa, el del devengo y, además, porque la alusión a los "activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo" sólo podría hacer alusión a la total materialización de la inversión, lo que exige la disposición o aptitud del bien o activo en que se ha plasmado la inversión para ser destinado de forma inmediata y completa a la actividad empresarial.

Además, ha de tenerse en cuenta que determinados bienes, por sus características esenciales, sólo podrían inequívocamente adscribirse a determinadas tareas productivas, industriales o comerciales, en tanto que otros, como sucede con los inmuebles destinados a vivienda, son equívocos por razón de su naturaleza y características, pues tanto se podrían eventualmente destinar a su arrendamiento a terceros, tal como aquí sucede, con lo cual mantendrían

la consideración de activos fijos empresariales, en los términos a que se refiere el citado artículo 27.4, como afectarse a su venta, actividad que con toda nitidez los excluiría de la De ahí que sea necesario que al término de los tres años -con la salvedad aludida- se haya culminado la inversión mediante la puesta en funcionamiento de los bienes en que ésta se ha concretado, la cual únicamente podría posponerse en el tiempo cuando, de un lado, la inversión estuviera ya efectuada, no en mero curso de realización; y, de otro, la naturaleza y funcionalidad de los bienes permitiera inequívocamente considerarlos como activos fijos y no como meras existencias".

El criterio que establece la Sala de instancia es el que ha sido avalado por nuestra jurisprudencia, que en sentencia de 2 de febrero de 2012 (recurso de casación 1490/2009), en la que se acoge doctrina manifestada en una de 27 de diciembre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 86/2007), hemos resaltado la necesidad de que la puesta en funcionamiento del activo en que se materialice la inversión se produzca en el plazo de tres años, al mismo tiempo que reconocíamos la posibilidad de que en determinados casos de inversión especialmente compleja pudiera resultar materialmente imposible cumplir la exigencia temporal por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, lo que no impediría en estos supuestos disfrutar del beneficio fiscal, aún cuando se hubiere excedido el plazo de materialización.

FJ 4º.- *La exposición realizada en el fundamento de derecho anterior lleva implícita la desestimación del primer motivo del recurso de casación, en el que precisamente se cuestiona la afirmación de que la entrada en funcionamiento de la inversión esté sometida al plazo de los tres años, postulando, por el contrario, que la regla general sería la de que ante la ausencia de término estricto, lo único exigible al contribuyente sería una conducta razonable y diligente para la necesaria puesta en marcha de la inversión ya realizada, tesis que -como queda dicho- no ha sido aceptada por nuestra jurisprudencia, que solamente aprecia esa posibilidad para los supuestos de especial complejidad y de objetiva imposibilidad material.*

Y por los mismos argumentos debe desestimarse también el segundo motivo, en el que el recurrente aduce que la sentencia contradice el principio de los actos propios al basar su decisión en una resolución del TEAC cuyo criterio ha sido modificado en resoluciones

posteriores por el propio órgano administrativo.

Recogía nuestra sentencia citada en el fundamento de derecho anterior, "que en determinados casos puede resultar materialmente imposible cumplir tal exigencia temporal por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo. Cuando esto ocurra no podrá exigirse que los activos fijos entren en funcionamiento antes de transcurrido el plazo general de tres años, pues no sería acertado interpretar que la Ley haya querido excluir del beneficio de la RIC a las grandes inversiones o a las más complejas; por el contrario, la realidad económica de Canarias demanda una singular atención a las mismas. Así pues, no cabe apreciar incumplimiento alguno de los requisitos temporales cuando el sujeto pasivo, pese a tener una intención seria, confirmada por elementos objetivos (programa de inversiones, adquisiciones de bienes o servicios correspondientes al mismo...) de materializar la RIC de manera inmediata o dentro del plazo de los tres años, se lo impiden las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción".

Pero esos supuestos eran los relativos a grandes inversiones o a las más complejas, caso de un hotel, como así sucede con la enjuiciada en la resolución del TEAC de 25 de noviembre de 2005 que se acompaña a la demanda, a la que hace referencia el recurso y donde no resulta incardinable, aunque se halle en pleno centro urbano de las Palmas, la construcción de un edificio de diez viviendas (cinco plantas) con local, pues no es una inversión compleja ni por la naturaleza e importancia económica ni por la clase de actividad a que va dirigida, tal como establece la sentencia recurrida.

(…)

Respecto al aspecto jurídico, relativo al plazo para consumar la inversión en el supuesto de inversores individuales -como lo es el recurrente-, debemos avalar la postura del acto de liquidación y contradecir, en consecuencia, la tesis desarrollada por los órganos de decisión de la reclamación económico-administrativa.

Esta cuestión la afrontamos en sentencia de 12 de diciembre de

2012[2]. En ella, respecto del cómputo del plazo para materializar la inversión tratándose de personas físicas, decíamos: "En el caso de las sociedades mercantiles se viene aceptando que el cómputo del plazo se inicia en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, que es cuando se aprueba la cuenta de resultados y su distribución y el balance, o sea cuatro años a partir de la fecha de devengo del impuesto, siendo éste también el criterio que, según la Administración, debe aplicarse a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al quedar obligados a llevar en estos casos una contabilidad ajustada al Código de Comercio, derivándose del Plan General de Contabilidad que la contabilización de la distribución del resultado obtenido en cada ejercicio sólo puede hacerse una vez que el ejercicio está cerrado, con su cuenta de Pérdidas y Ganancias, lo que nos lleva como muy pronto al 1 de Enero del ejercicio siguiente.

No podemos mantener esta interpretación, tratándose de personas físicas, porque el texto de la norma es claro, al situar el inicio del plazo a partir de la fecha de devengo del impuesto en el que se ha obtenido el beneficio contable, sin que las razones dadas en relación con las sociedades para realizar el computo a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, puedan aplicarse para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto pueden conocer perfectamente el resultado de un ejercicio al cierre del mismo , dependiendo la decisión final de ellos, sin necesidad de realización de trámite alguno externo".

Alcanzamos así una misma conclusión, aunque con argumentación diferente: tanto el acto administrativo de liquidación como resolutorio de la reclamación económico-administrativa del TEAC confirmado por la sentencia impugnada, niegan la posibilidad de calificar fiscalmente como RIC la dotación del año 1994 aplicada a la construcción del edificio de la calle JJJ.

El acto liquidatorio, porque aún reconociendo que el inmueble ya había entrado en funcionamiento en el año 1998, sin embargo entendió correctamente que el plazo de la inversión había terminado el 31 de diciembre de 1997, por ser su comienzo el del ejercicio en que se

[2] Dicha sentencia fue reseñada en el apartado "Criterios jurisprudenciales relativos al sistema tributario canario" del nº 38 de la revista "Hacienda Canaria" (Marzo 2013), pp. 283 y ss.

obtiene el beneficio a invertir.

La resolución del TEAC, por el contrario, aplicó como plazo también el de tres años, pero contado a partir del año siguiente al de la obtención del beneficio, es decir, con final en 31 de diciembre de 1998, no obstante lo cual entendió que tampoco podía acoger el beneficio pretendido, porque retrasó en un año, a 1999, la fecha de entrada en funcionamiento del edificio.

Es así, entonces, que por vía diferentes, tanto en uno como en otro caso la situación de gravamen fiscal sobre el recurrente es la misma, lo que impide que aceptemos que por vía de sus propios recursos se le haya ubicado en una circunstancia de "reformatio in peius".

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO: EXIGENCIA DE EMPLEADO A TIEMPO COMPLETO PARA GESTIONAR LOS ARRENDAMIENTOS Y DE LOCAL DEDICADO EXCLUSIVAMENTE A LA GESTIÓN DEL ARRENDAMIENTO; INCUMPLIMIENTO (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 13.12.2013, RECURSO Nº. 011/2012; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ GÓMEZ CÁCERES)

"Prescindiendo de los avatares registrales de las fincas de que se valió la actora para efectuar la ampliación de capital, así como de la entrada en funcionamiento de los inmuebles y, en fin, de si ostentan la condición de bien de inversión, basta para desestimar el recurso el hecho –incontestable- de que en el caso examinado no cumple la recurrente el requisito de disponer, en los términos legalmente exigidos, de la organización de medios materiales y personales para realizar la actividad de alquiler que afirma desarrollar.

En efecto, por una parte, no tiene local destinado a la actividad de arrendamiento, pues el ubicado en el Paseo LC constituye el domicilio fiscal y social de la entidad, además de residencia del administrador, y en segundo lugar, tampoco justifica tener una persona con contrato laboral a jornada completa para la actividad de arrendamiento, pues según el que aporta, además de no estar visado por el INEM, la empleada sería la esposa del administrador que, además, junto con éste, poseen el 100% de las participaciones de la sociedad, siendo las retribuciones que percibe en su condición de administradora y no como retribuciones del trabajo por cuenta ajena. Y el contrato suscrito por la sociedad con Dª. GR no puede ser tomado en consideración, ya que es

ajeno a la actividad de arrendamiento, circunscribiéndose a la de construcción de edificios."

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; EXIGENCIA DE INMEDIATEZ EN LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO; INCUMPLIMIENTO: LA TARDANZA DE UN AÑO (NO JUSTIFICADA NI ACREDITADA SU CAUSA) RESULTA EXCESIVA PARA ENTENDER CUMPLIDO EL REQUISITO DE INMEDIATEZ CONTENIDO EN LA NORMA DE EXENCIÓN (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 07.03.2014, RECURSO Nº. 370/2012; PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN)

"La doctrina seguida por la Sala que recogemos entre otras en la Sentencia de 19 de junio de 2011, Rec. 170/2010, con cita de sentencias anteriores establece que: «los bienes de inversión adquiridos o importados deben entrar en funcionamiento de manera inmediata- se estaría dejando en manos del sujeto pasivo el diferimiento en el tiempo "sine die" del cumplimiento de los requisitos legales, con atentado de los principios de seguridad jurídica y de justicia tributaria proclamados en los arts. 9 y 31 de la Constitución art. 9 art. 31 y que han de prevalecer mediante la interpretación en sus justos términos de la norma de exención contenida en el art. 25 para que ésta cumpla la finalidad a la que está llamada en aras del interés público, impidiéndose que se transforme en un mecanismo de elusión fiscal, opuesto a los principios que inspiran y presiden nuestro sistema tributario, Posición mantenida por esta Sala de modo reiterado, entre otros en los recursos 268/2005 y sentencias cíe 13 de enero, 12 de marzo, 2 de julio y 9 de septiembre del 2004 y 15 da marzo del 2005 entre otras muchas. Si en la interpretación de cualquier norma debe atenderse fundamentalmente al espíritu y finalidad de la misma, ese mandato, plasmado en el art 3 del Código Civil, adquiere especial relevancia en el caso de las normas de exención tributaria, por el excepcional trato de favor que las mismas suponen en la efectiva materialización del ámbito de sujeción tributaria, enervando los efectos propios -nacimiento de la obligación tributaria principal u obligación de pagar la cuota tributaria- de la realización del hecho imponible, argumentos éstos que dentro de la exégesis del art. 25 de la Ley 19/1994 llevan a la conclusión de que esa norma exige la realización de una «inversión productiva»".

En la misma sentencia anteriormente invocada se consideró excesivo un plazo de 12 meses: "supone una demora de más de un año desde la adquisición que impide

considerar corno inmediata la puesta en funcionamiento del local"

(...) En el caso enjuiciado, estimamos que que no se ha acreditado la inmediata puesta en funcionamiento del bien de inversión.(...) A mayor abundamiento el hecho de que haya ampliado la actividad o se haya adquirido nueva maquinaria para lo que precisaba contratar los servicios de otras entidades como la Mercantil ER S.R.L y posteriormente por M.E.I.P, en la que se hace constar la fecha en la que empezaron las negociaciones, no permite soslayar en ningún caso, la objeción que pone la Administración a la exención y que consiste en que el periodo comprendido entre la venta marzo de 2006 y hasta al menos abril de 2007 quien abonaba la factura de electricidad era otra empresa, de lo que se desprende la ausencia de actividad de la recurrente.

(...) Lo cierto es la inversión se tuvo que poner en funcionamiento inmediatamente, y no puede quedar a criterio del contribuyente, establecer un periodo de carencia para la inversión. La parte no ha acreditado ni demostrado que necesitase un año para poner en marcha la empresa, y en cualquier caso esta Sala ha considerado como hemos señalado este periodo excesivo. Diferir en más de un año la entrada en funcionamiento, supone que la inversión no es inmediata, y, además, en el caso no ha quedado justificada la necesidad de ese periodo tan extenso para la puesta en marcha".

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO: EXIGENCIA DE EMPLEADO A TIEMPO COMPLETO PARA GESTIONAR LOS ARRENDAMIENTOS; INCUMPLIMIENTO (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 10.03.2014, RECURSO Nº. 289/2012; PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN)

"En el caso, el personal empleado ha estado afecto a actividades de fotografía, y de haberse producido el cambio de la actividad del trabajador, debe quedar acreditado en el procedimiento que la empresa ya no se dedica a la actividad de fotografía, y que el trabajador no realiza otra actividad que la de estar afecto a la gestión del arrendamiento. En el caso además, como ya señalaba la Administración tributaria, ante las objeciones de la Oficina tributaria se presentó la documentación de otra trabajadora, que llevaba la contabilidad de la entidad. Para disfrutar de la exención no se trata de presentar cualquier trabajador de la empresa, que además de otras funciones, puede

colaborar en la gestión del arrendamiento. Sino que precepto exige que sea exclusiva la dedicación, en el sentido de que se ha creado una empresa en la que existe un conjunto de elementos materiales y personales afectados exclusivamente a esa actividad. Es muy distinto de gestionar patrimonio inmobiliario personal, sin contratar a nadie, y sin destinar inversiones de capital y medios materiales para ello, lo que ha de tener reflejo en el pago de impuestos como el de actividades económicas, y además, en la seguridad social, dando de alta a los empleados y abonando las cotizaciones correspondientes.

(...) El recurrente lejos de aportar la documentación requerida respecto al trabajador, aportó el contrato de la contable de la empresa. Todo ello restaba bastante credibilidad a las alegaciones respecto a la existencia de una actividad empresarial de arrendamiento. No se trata de subdividir espacios físicos ni tampoco de reubicar trabajadores, para disfrutar de la exención haya que acreditar que al margen de la gestión personal de un patrimonial se ha creado una empresa, una actividad económica, con la consiguiente repercusión en el mercado en forma de creación de empleo, empleo de medios y capitales, que merezca que el empresario disfrute de una exención.

(...) Como hemos señalado en sentencias anteriores: " Es necesario que exista una actividad empresarial, como conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y utilizados para la realización de una explotación económica, para entender que se está en presencia de una organización que gestiona una actividad económica en Canarias, esto es una explotación económica que se identifica mediante la 1a ordenación de los elementos materiales y personales para intervenir en el mercado -factores de producción- y crear riqueza productiva en Canarias. De las pruebas practicadas no puede colegirse sin más que proceda la exención. No todo el que tenga un cierto patrimonio y obtenga beneficios económicos tiene derecho al beneficio fiscal, sino aquel que gestiona empresarialmente el mismo, y crea una empresa con actividad económica de arrendamiento. Ello es diferente de la Administración de un patrimonio familiar, ya sea directamente o a través de sociedades, o de un entramado de sociedades."

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; EXIGENCIA DE INMEDIATEZ EN LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO;

INCUMPLIMIENTO: RESULTA EXIGIBLE CIERTO RIGOR EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS REQUISITOS DE LA EXENCIÓN (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 08.04.2014, RECURSO Nº. 248/2012; PONENTE: JAIME BORRÁS MOYA)

"(...) Existió discontinuidad en el funcionamiento del bien adquirido, siendo de tener en cuenta que, tratándose de la obtención de un importante beneficio tributario, la exención del IGIC, resulta exigible cierto rigor en la interpretación de los requisitos para la procedencia de dicho beneficio, considerando la Sala que la recurrente, al menos en los tiempos iniciales, considerando al efecto el primero y tal vez el segundo año desde la adquisición, no acredita suficientemente el derecho a la repetida exención."

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; EXIGENCIA DE INMEDIATEZ EN LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO; INCUMPLIMIENTO: TRANSCURRIERON DOS AÑOS ENTRE LA ADQUISICIÓN Y EL ARRENDAMIENTO. NECESIDAD DE PERMANENCIA EN LA EXPLOTACIÓN: INCUMPLIMIENTO. EXIGENCIA DE LOCAL DEDICADO EXCLUSIVAMENTE A LA GESTIÓN DEL ARRENDAMIENTO: INCUMPLIMIENTO. RESULTA EXIGIBLE CIERTO RIGOR EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS REQUISITOS DE LA EXENCIÓN (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 25.04.2014, RECURSO Nº. 287/2012; PONENTE: JAIME BORRÁS MOYA)

"En consecuencia, se trata simplemente de determinar si, como afirma la administración, la actora no puso inmediatamente en funcionamiento el bien de inversión, o si, por el contrario, existió la repetida inmediación. Así, el TEAR, considera, y el Abogado del Estado refrenda, que siendo la fecha de adquisición de local y plaza de garaje la de 31 de marzo de 2.006, no se produjo el arrendamiento hasta dos años más tarde a la entidad Canal Asesores, no acreditando tampoco la permanencia en la explotación del inmueble hasta la actualidad ni aportando justificante de pagos de renta por dicha entidad, siendo claro que ninguna dificultad tenía la aportación de tales justificantes. Frente a ello la recurrente considera que no tiene por qué aportar los medios probatorios que considera conveniente la administración, bastando con los documentos que dicha parte decidió aportar, postura que, sin embargo, la Sala no puede compartir. Y es que, efectivamente, resultan un tiempo excesivo el transcurrido entre la adquisición de las fincas y la fecha del pretendido arrendamiento, incluso dando por bueno el mismo, que ya es conceder considerando la no

aportación de los justificantes señalados por la demandada, lo que debe llevar a la conclusión de que hubo incumplimiento de la exigencia del antes citado precepto en relación con la entrada en funcionamiento inmediata del bien de inversión de que se trata. De la misma manera, y a mayor abundamiento, no existe acreditación del cumplimiento del requisito de contar con local dedicado exclusivamente a la gestión del arrendamiento, siendo de tener en cuenta que tratándose como se trata del disfrute de un importante beneficio fiscal, es exigible un cierto rigor en la prueba, no bastando explicaciones del tipo del contador de luz compartido".

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN; ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO: EXIGENCIA DE EMPLEADO A TIEMPO COMPLETO PARA GESTIONAR LOS ARRENDAMIENTOS; INCUMPLIMIENTO: NO CABE REPUTAR COMO TAL A QUIEN ES SOCIO Y ADMINISTRADOR DE LA EMPRESA (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 04.07.2014, RECURSO Nº. 292/2012; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ GÓMEZ CÁCERES)

"Respecto a la que podríamos llamar -no sin impropiedad técnica- cuestión de fondo, tampoco la tesis actora puede ser estimada. En efecto, no es ya sólo que no cuente con local específicamente destinado a la actividad de arrendamiento, o que no esté dada de alta en el IAE, ni, en fin, que efectivamente existan todas las demás irregularidades que detallan el TEAR y los representantes procesales de las demandadas. No es sólo eso: la cuestión es que, además, el mero hecho de que el "empleado" a jornada completa sea un socio de la entidad es de por sí suficiente para entender incumplido el requisito señalado, como dijo esta Sala en su reciente Sentencia de 25 de enero de 2013, cuyos razonamientos, "mutatis mutandis", resultan de aplicación al presente litigio.

(...) La persona empleada a tiempo completo por la entidad actora es también la Administradora Única de la empresa, y ello impide entender que las funciones de Dª. Isabel sean aquellas que concibe la Ley para el simple empleado a jornada completa de una empresa que tiene por objeto social el arrendamiento de inmuebles; ello, por otro lado, pone de manifiesto un planteamiento perspicaz, obviamente preconcebido, cuyo único objeto es, amparándose en la literalidad de la norma, aparentar el cabal cumplimiento del requisito en cuestión para así, fraudulentamente, disfrutar de la exención tributaria que contempla el art. 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

Dicho más claramente, dado que la relación que une al administrador de una sociedad con ésta es de naturaleza mercantil, el administrador no puede computar como trabajador, al menos, a efectos de la exención litigiosa.

Cierto que, en ocasiones, el administrador puede contar, a su vez, con un contrato laboral, pero sólo de alta dirección. E incluso en tal supuesto, el Tribunal Supremo, en reiterada jurisprudencia de la que es muestra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 13 de noviembre de 2008, ha considerado, respecto de los administradores de una sociedad con la que han suscrito un contrato laboral de alta dirección que supone el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad), que debe entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al entenderse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de administrador, "porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes.

Por tanto, en tal supuesto existiría una única relación, de naturaleza mercantil, en virtud de la cual el socio, administrador único de la sociedad, desempeñaría la labor de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, por lo que dicha persona tampoco podría reputarse como trabajador a los efectos de lo dispuesto en la Ley 19/1994".

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

EXENCIONES: EN LA FECHA DEL DEVENGO, RESULTABA DE APLICACIÓN A LAS AUTOESCUELAS EL BENEFICIO FISCAL PREVISTO EN EL ART. 10.10) DE LA LEY 20/1991 PUES DEBE CONSIDERARSE QUE FORMAN PARTE DEL SISTEMA EDUCATIVO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.06.2014, RECURSO Nº. 141/2012, PONENTE: RAFAEL ALONSO DORRONSORO)

Entiende el TSJ que, ciertamente, como concluye la Inspección de Tributos de la Administración Tributaria Canaria, el artículo 10.1.9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, no es aplicable al supuesto, pero sin embargo no ocurre lo mismo con el apartado 10 del número 1; las clases a título particular sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema

educativo, el régimen del IVA sí se preocupó de determinar que no se incluían aquéllas clases para cuya impartición fuera necesario darse de alta en el Impuesto de Actividades Económicas, lo que hubiera excluido a las escuelas de conductores, pero al no establecer dicho requisito la Ley 20/1991, ni las normas de desarrollo, quedó abierta la puerta para que pudieran estimarse exentas todas las clases realizadas fuera de Centro docentes siempre que estén incluidas en cualquier nivel o grado del sistema educativo.

Añade el Tribunal que la aplicación de este apartado se rechaza en el acto administrativo impugnado por entender que no se ha acreditado que tales enseñanzas estén incluidas en ninguno de los planes de estudio adoptados por ninguno de los centros de formación profesional existentes en Canarias. Este último argumento considera el TSJ que *"introduce un requisito legal no establecido por la Ley y de hecho viene a reconocer "a sensu contrario" que las enseñanzas en cuestión, permisos de conducción clase C o ulterior, cursos sobre transporte de mercancías peligrosas por carretera, cursos de conductor de camiones de remolque clase E o cursos de conductor clase D, si forman parte del sistema educativo, aunque ello no se dé en la Comunidad Auónoma de Canarias, es más, al negar la aplicación del apartado 9 se reconoce que las materias objeto de la enseñanza se refieren a la formación o al reciclaje profesional, con lo cual resulta luego contradictorio negar que forman parte del sistema educativo".*

Entiende el Tribunal: *"Si a lo anterior unimos, por un lado, los argumentos esgrimidos por la parte en la demanda y en la documentación aportada al expediente administrativo, relativos a la inclusión en la formación profesional de las materias de enseñanza impartidas, la inclusión de las mismas en el Catálogo Nacional de Cualificaciones Profesionales conforme al contenido de los arts. 30 y 39 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, y, de otro lado el resultado de las Consultas de la Dirección General de Tributos de fechas 15 de noviembre de 2004 ("En conclusión, es criterio de este Centro Directivo que las prestaciones de servicios por parte de la entidad consultante relativos a la realización de cursos de formación profesional dentro de planes de formación, siempre que se trate de impartir clases de materias incluidas en los planes de estudio de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo, estarán exentas del IGIC, por tratarse de clases a título particular impartidas fuera de los centro docentes y con independencia de los mismos") y 2 de*

octubre de 2006 (que determina el carácter de formación profesional de los cursos para la obtención de los permisos de conducción C o ulterior), la conclusión, junto con el reconocimiento implícito que supone el otorgamiento por el Servicio Canario de Empleo de las subvenciones a los cursos en cuestión, no puede ser otra que la de estimar que, sí se trata de enseñanzas incluidas en los planes de estudio de formación profesional y por ende ha lugar a aplicar la exención del apartado 10 del art. 10 de la Ley 20/1991 dada la redacción dada a dicho apartado (otro sería el resultado si simplemente se hubiera copiado el precepto equivalente del régimen del IVA)."

Concluye el TSJ en su FJ 4º que *"a mayor abundamiento cabe señalar que la Ley 4/2012 de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales resuelve de una forma concluyente este problema y de acuerdo con lo expresado en la Exposición de Motivos: "También se adapta a lo previsto en la Ley reguladora del IVA la exención relativa a las prestaciones de servicios de la educación, la guarda y custodia de niños, la formación y reciclaje profesionales y otras actividades similares, incorporando, como hace la Ley del impuesto sobre el Valor Añadido, los supuestos de las operaciones no comprendidas en la exención", determina en el art. 50 que no están incluidas en el apartado 9º de las actividades exentas, las escuelas de conductores y respecto al apartado 10º se determina que son clases impartidas por personas físicas las que están exentas y siempre que no fuera necesario para su impartición darse de alta en el IAE".*

TIPO IMPOSITIVO: APLICACIÓN DEL TIPO CERO POR CIENTO A LAS OBRAS DE EQUIPAMIENTO COMUNITARIO. PROCEDENCIA DEL TIPO CERO AUNQUE SE TRATE DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN PUES LA MISMA TIENE UNA FINALIDAD INSTRUMENTAL (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 11.04.2014, RECURSO Nº. 294/2011; PONENTE: CÉSAR J. GARCÍA OTERO).

En dicho supuesto, el TSJ examinaba el recurso contencioso-administrativo interpuesto en que la cuestión de fondo a examinar era la conformidad o no a derecho de las liquidaciones dictadas por la Administración Tributaria Canaria (ATC), la cual, en relación con cinco contratos de ejecución de obras por los que se había devengado el IGIC en los años 2007 y 2008, había aplicado en sus liquidaciones el tipo de gravamen general (5%) al considerar que no se trataba de obras de equipamiento comunitario por lo que

no resultaba procedente la aplicación del tipo de gravamen del 0%.

En cuatro de los cinco casos el TSJ confirmó las liquidaciones giradas por la ATC (básicamente porque no se trataba de edificios en el sentido jurídico del término, o no trataba de rehabilitaciones), pero en el restante contrato (obra llevada cabo para la Junta de Compensación de un Plan Parcial), el TSJ sí estima la pretensión del recurrente, basándose para ello en lo siguiente:

"Aquí sí que detecta la Sala el error jurídico en la calificación jurídica del contrato a efecto de exclusión .del tipo cero, y ello por cuanto se trata de una obra que se lleva a cabo para la Junta de Compensación del Plan Parcial como consecuencia de un contrato entre la Junta y la entidad demandante.

Al respecto, a las Juntas de Compensación se refiere el artículo 113 del Texto Refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio y Espacios Naturales de Canarias conceptuándolas como "un ente corporativo de Derecho Público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obras para el cumplimiento de sus fines desde la inscripción administrativa de la constitución de sus órganos directivos".

En el caso se trata de contrato referido a obras de equipamiento comunitario, entre las que se incluyen "Las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas", tratándose de obras de infraestructura para su cesión obligatoria y gratuita al Ayuntamiento.

A partir de aquí, es cierto que las Juntas de Compensación tienen personalidad jurídica propia y distinta de la Administración urbanística de la que dependen, si bien no lo es menos, a efectos tributarios, que se trata de infraestructuras públicas en zonas urbanas que entran entre las de equipamiento comunitario, y que la contratación con la Junta lo es en esas condiciones de organismo público previsto para la gestión urbanística, pero organismo público que depende de la Administración con competencias en el control del proceso de gestión urbanística, esto es, tiene una finalidad instrumental, sin que considere esta Sala que sea posible restringir la aplicación del tipo cero a equipamientos comunitarios unidos a que la titularidad de los bienes pertenezcan a una Administración Pública y entren en el concepto de bienes demaniales.

Entendemos, frente a ello, que estamos ante obras de infraestructura pública que entran dentro del concepto de obras de construcción de equipamientos comunitarios conforme a la interpretación que hizo la Dirección General de Tributos en la consulta evacuada a instancia del obligado tributario, cuyas conclusiones debió seguir la Administración competente para resolver."

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 15.04.2014, RECURSO Nº. 135/2012, PONENTE: PEDRO MANUEL HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

El Tribunal Superior de Justicia se basa en el criterio contenido en otra sentencia anterior del mismo Tribunal *(TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, Sentencia 10.12.2013, Recurso nº. 137/2012, Ponente: María del Pilar Alonso Sotorrío)* para resolver la controversia jurídica planteada.

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 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 servicios 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.