

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 2015

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: transmisión rama actividad. No sujeción

“a) El artículo 9.1º de la Ley 20/1991 establece que no están sujetas al IGIC la transmisión de un conjunto de elementos patrimoniales (corporales o incorporales) que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo del Impuesto, *“constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios”*. Por unidad económica autónoma hay que entender aquel conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir para el transmitente una

“rama de actividad” en el sentido del artículo 76.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, es decir, aquel conjunto de elementos patrimoniales que sea capaz de funcionar por sus propios medios.

b) El conjunto de bienes corporales e incorporales objeto de transmisión deben encontrarse afectos al desarrollo de actividades económicas en sede del transmitente.

c) En los supuestos de transmisión de elementos patrimoniales que constituyan una unidad económica autónoma para el transmitente, el artículo 9.1º de la Ley 20/1991 no exige que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos. Sólo exige que el adquirente acredite la intención de mantener dicha afectación

(que ya existía en el transmitente) al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

d) Están excluidas de la no sujeción al IGIC una serie de transmisiones de bienes o derechos, en lo que debemos destacar, a los efectos de la emisión de esta consulta, cuando constituyan una mera cesión de bienes o derechos, entendiéndose por tal *“la transmisión de éstos 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”*.

Se desprende del texto de la consulta planteada que la entidad mercantil consultante viene manteniendo un equipo de investigación y desarrollo específico para la tecnología *“offshore”*. Este equipo separado y diferenciado emplea su tiempo exclusivamente en proyectos calificados como *“offshore”*, que cuenta con su propia organización, existiendo un organigrama de personas y funciones propio, un presupuesto diferenciado, una identificación contable separada, un intangible propio; sin perjuicio del apoyo recibido del resto de los departamentos de la entidad

mercantil consultante que dan soporte a todas las actividades de la entidad (contabilidad, control de gestión, asesoría legal, etc.). Por tanto, la entidad mercantil consultante afecta recursos diferenciados y tiene una organización separada para las actividades de desarrollo *“offshore”* y *“onshore”* en el sector eólico.

De acuerdo con todo ello, la actividad de desarrollo *“offshore”* en el sector eólico viene ejerciéndose de manera autónoma y diferenciada y constituye una unidad productiva separada, por lo que la transmisión de los activos tangibles e intangibles afectos a la misma constituye la transmisión de una unidad económica autónoma para el transmitente.

No desmerece esta consideración el hecho de que la operación se perfeccione a través de dos operaciones (aportación no dineraria y compraventa), teniendo en cuenta que no existe indeterminación en la realización de la segunda transmisión, pues se efectuará, conforme a lo manifestado en el texto de la consulta, *“el mismo día, de forma simultánea o sucesiva”*.

Tampoco implica un menoscabo a la consideración de que nos

encontramos ante una transmisión (...) una unidad económica autónoma para el transmitente, el hecho de que no se transmite la propiedad jurídica de algunos de los desarrollos, por utilizarse en una determinada plataforma que tiene un uso "offshore" y "onshore", pero sí se transmite la propiedad económica del desarrollo de la plataforma. La transmisión de la plena propiedad de determinados activos no es determinante para la aplicación del supuesto de no sujeción que nos ocupa, puesto que, conforme a lo manifestado en el texto de la consulta, puede disponer de forma duradera de tales activos en el desarrollo de su actividad.

(...) debemos analizar si el hecho de que el único activo objeto de transmisión que se encuentra en el ámbito de aplicación territorial del IGIC, un prototipo de aerogenerador sito en un polígono industrial de Gran Canaria, implica que respecto a este tributo nos encontremos ante una mera cesión de bien, sujeta por tanto al IGIC, y no ante la transmisión de una unidad económica autónoma.

Debe darse una respuesta negativa a lo que nos encontramos, respecto al IGIC, ante una mera cesión de bien (..)

En efecto, la no sujeción prevista en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991 debe interpretarse en el sentido de que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de la empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, con independencia de donde se encuentren situados los bienes corporales y donde se puede ejercitar los bienes incorporeales. En ningún caso la regulación del IGIC "territorializa" el concepto de unidad económica autónoma.

Disponiendo la transmisión patrimonial de la consideración de una unidad económica autónoma para el empresario o profesional transmitente, es indiferente el territorio donde se encuentren los bienes entregados o el territorio donde se pueda ejercer el derecho transmitido.

Cuestión distinta es el supuesto de desafectación posterior de los bienes o derechos transmitidos, o parte de ellos, que supone la improcedencia de la no sujeción. En este caso sí que deben territorializarse los bienes o derechos que integran la unidad

económica autónoma y que se desafectan (no deja de constituir una unidad económica autónoma pero el adquirente ha incumplido el requisito de la afectación a una actividad empresarial o profesional de los bienes o derechos adquiridos), para determinar qué entrega de bien o prestación de servicio, de acuerdo con las reglas de localización, se entiende realizada en el territorio de aplicación del IGIC.”

(Contestación vinculante de fecha 24/02/2015)

Clave: rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF

“La consideración de las retribuciones percibidas por los socios de la sociedad limitada consultante como rendimientos de actividades económicas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), por cumplirse lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no implica automáticamente su consideración de

empresario o profesional a efectos del IGIC y, por ende, que las retribuciones percibidas de la entidad mercantil tengan la consideración de contraprestación de operaciones sujetas al IGIC.

(...)

Por tanto, para analizar si los socios de la sociedad limitada consultante tienen o no la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IGIC, como consecuencia del desarrollo de su labor profesional en la misma, debe acudirse exclusivamente a la normativa propia de este tributo.

(...)

(...) la consideración del desarrollo de una actividad como empresarial o profesional implica que, con la finalidad de intervenir en el mercado, la ordenación de medios debe efectuarse por cuenta propia, es decir, y ello es vital, con asunción de los riesgos derivados de dicha actividad. En definitiva, un sujeto tiene la consideración de empresario o profesional cuando desarrolla su actividad económica de modo independiente.

La ajenidad del trabajo junto con la dependencia en el régimen de ejecución del mismo son elementos determinantes para considerar que nos encontramos ante un contrato de trabajo, que implican lazos de subordinación y que suponen que los servicios prestados por el asalariado o trabajador por cuenta ajena no se encuentran sujetas al IGIC.

(...)

(...) los principales elementos a valorar para determinar si se realiza una actividad con carácter de subordinación o con carácter de independencia son:

- Las condiciones laborales.
- Las condiciones retributivas.

En lo que concierne a las condiciones laborales, resulta relevante cómo se organiza la actividad.

Se entiende que existe una ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, y por tanto se realiza la actividad con carácter de independencia, cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad. Se entiende que existe subordinación cuando los

trabajos se prestan dentro del ámbito de organización y dirección del empleador.

(...)

La titularidad de la entidad mercantil consultante de los medios de producción es un indicio revelador de ausencia de organización empresarial propia de los socios. Otro hecho relevante de la ausencia de organización empresarial propia de los socios, es que desarrollan su labor *"con sujeción a un horario laboral y a un régimen turnado de vacaciones"*.

En lo concerniente a las condiciones retributivas, resulta relevante quién asume el riesgo económico de la actividad. Se presume que el riesgo lo asume el empleador cuando los frutos del trabajo de los socios es del propio empleador y éste tiene, a cambio, la obligación de abonar un salario, con independencia o no de obtener un beneficio. Se presume que el riesgo lo asume el socio cuando el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, como por ejemplo cuando, en su importe total o en una parte significativa, la retribución se determine en función de un porcentaje de los beneficios o en función de las prestaciones

efectivamente realizadas o de las cantidades facturadas al cliente.

(...)

Una tercera condición, no tan relevante como las anteriores, deriva de sobre quién recae la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada. Si recae sobre el socio es un indicio del carácter independiente de su actuación, aunque el incumplimiento de esta condición no es determinante para expresar una actuación con carácter de subordinación.

(...)

Conforme a lo expuesto por la entidad mercantil consultante, los socios profesionales titulares de su capital social no disponen de la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IGIC por desarrollar su actividad en régimen de subordinación."

(Contestación vinculante de fecha 21/05/2015)

B) Exenciones en operaciones interiores

Clave: enseñanzas de yoga

"No resulta de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.10º de la Ley 4/2012 al servicio de enseñanza de los principios fundamentales éticos, filosóficos y místicos del yoga, así como de las técnicas específicas del yoga, por no encontrarse incluidos en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo."

(Contestación vinculante de fecha 13/05/2015)

Clave: entregas comerciante minorista desde establecimiento fuera de Canarias

"- El ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 acoge a todas las entregas de bienes efectuadas en Canarias por un empresario establecido en Canarias que tenga la consideración de comerciante minorista y siempre que la entrega se realice en el desarrollo de su actividad comercial, con independencia de que intervenga o no en la entrega los establecimientos permanentes de la entidad mercantil consultante en Canarias. Por tanto, todas las entregas que desarrolle la entidad mercantil consultante en Canarias, en el desarrollo de su

actividad comercial, están sujetas y exentas del IGIC.

- Todas las importaciones de bienes efectuadas por la entidad mercantil consultante, como comerciante minorista y con destino a su actividad comercial, estarán sometidas al recargo minorista previsto en el artículo 58 bis de la Ley 20/1991 con independencia de que en su entrega interior intervenga o no los establecimientos permanentes.

- A los efectos del cálculo del porcentaje contemplado en el artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012, no se incluirán las contraprestaciones de las entregas de bienes sujetas al IGIC efectuadas en el desarrollo de una actividad comercial cuando no intervengan en dichas entregas los establecimiento permanentes en Canarias de la entidad mercantil consultante."

(Contestación vinculante de fecha 13/05/2015)

C) Exenciones en exportaciones

Clave: navegación marítima internacional

"(...) en la consulta 1676 de 28 de agosto de 2014 se analizaba la aplicación de la exención por operación asimilada a la exportación prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 a las operaciones sujetas al IGIC cuya contraprestación fuera alguna de las Tasas por la utilización especial de las instalaciones portuarias (entre las que se incluye, como hemos visto, la T-3) (...)

(...)

(...) se estableció el siguiente criterio:

"No resulta aplicable la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 a las prestaciones de servicios sujetas al IGIC que realice la Autoridad Portuaria consultante y que supongan la sujeción sin exención a las Tasas T-1, T-2, T-3 y T-4, salvo que el concesionario o autorizado sea la compañía que utiliza los buques afectos a la navegación marítima internacional, los buques destinados exclusivamente al salvamento y asistencia pesquera y los buques destinados exclusivamente a la pesca costera o de altura."

(...) se solicita la siguiente clarificación: si la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 requiere que la Autoridad Portuaria exija el pago de la

Tasa de la mercancía (T-3), como sustituto del contribuyente, al concesionario o autorizado, o la aplicación del citado beneficio fiscal es con independencia del sustituto del contribuyente a quién se dirige la Autoridad Portuaria para el cobro de la citada T-3 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 212.2 del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre.

Estando sujeta al IGIC la prestación de servicios cuya contraprestación es la T-3, la aplicación de la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 requiere que el concesionario o autorizado sea la compañía que utiliza, en el supuesto planteado, los buques afectos a la navegación marítima internacional, con independencia de que la Autoridad Portuaria se pueda dirigir indistintamente a cualquiera de los sustitutos del contribuyente.

Al igual que la sujeción al IGIC es con independencia de que la Autoridad Portuaria se dirija a cualquier sustituto del sujeto pasivo contribuyente, la aplicación de la exención no puede estar condicionada a que obligatoriamente la Autoridad Portuaria

exija el cobro al concesionario o autorizado.”

(Contestación vinculante de fecha 17/03/2015)

D) Lugar de realización del hecho imponible

Clave: escenarios cinematográficos

“Productoras cinematográficas encargan a la entidad mercantil consultante la elaboración de los distintos elementos corpóreos que componen una determinada escenografía. La elaboración se realiza en los talleres de la entidad mercantil sitos en Canarias, con maquinaria de su propiedad y con materias primas previamente adquiridas por la misma.

Se consulta sobre la calificación de entrega de bien o de prestación de servicio de la operación descrita, así como la tributación en el IGIC cuando la productora cinematográfica no se encuentra establecida en Canarias.

(...)

(...) cabe colegir que, la ejecución de obra persigue un resultado futuro sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, en tanto que el arrendamiento

de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad las notas esenciales de ese tipo de operaciones.

En el supuesto objeto de consulta nos encontramos ante la elaboración de un conjunto de bienes previo encargo (distintos elementos corpóreos que integran una específica escenografía) y que se fabrican bajo las determinaciones de las productoras cinematográficas destinatarias. Teniendo en cuenta lo expuesto, parece claro que nos encontramos ante una ejecución de obra de naturaleza mobiliaria.

Ahora la cuestión a determinar es si una ejecución de obra mobiliaria tiene la calificación de entrega de bien o de prestación de servicio (...)

(...) en la consulta 1652 de 28/03/2014 se sentó la siguiente doctrina:

“Una ejecución de obra mobiliaria tendrá la consideración, en todo caso, de prestación de servicios a los efectos del IGIC, con independencia del coste de los materiales aportados por el empresario que ejecuta la obra.”

A esta operación le resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios recogida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991 (...)

(...)

Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- La elaboración, previo encargo de productoras cinematográficas, de los distintos elementos corpóreos que integran una determinada escenografía tiene la consideración en el IGIC de prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria.

- Se encuentra no sujeta al IGIC la citada prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria cuando el destino sea la sede, establecimiento permanente o residencia habitual fuera de Canarias de la productora cinematográfica”

(Contestación vinculante de fecha 12/03/2015)

Clave: servicios publicitarios

“El artículo 5.7 de la Ley 20/1991 dispone:

"7. A los solos efectos de lo dispuesto en el artículo 17 de esta Ley, además de los que ya tengan tal consideración de acuerdo con lo dispuesto en el artículo, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el número 1 del artículo 4 de esta Ley.

2.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales."

El artículo 17 que se cita en el primer párrafo de este artículo 5.7 regula las reglas de localización de las prestaciones de servicios.

(...)

- A los efectos de fijar la localización de las prestaciones de servicios, las adquisiciones de servicios efectuadas por un organismo autónomo de una Corporación local se entienden que tienen como destinatario a un empresario o profesional, por su condición de persona jurídica y con

independencia de que realice o no actividades empresariales o profesionales.

- Los servicios de publicitarios objeto de consulta se entienden sujetos al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, siendo inaplicable la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos del mismo cuerpo legal puesto que tales servicios se entienden utilizados o explotados de forma efectiva en Canarias."

(Contestación vinculante de fecha 16/03/2015)

E) Sujeto pasivo

Clave: rectificación facturas. Inversión sujeto pasivo

"La entidad mercantil consultante estuvo establecida en Canarias hasta el año 2014, a través de un establecimiento permanente, efectuando prestaciones de servicios a empresarios o profesionales establecidos en Canarias, repercutiendo como sujeto pasivo las correspondientes cuotas del IGIC en las facturas emitidas y declarándolas en autoliquidaciones periódicas. En la actualidad sigue prestando los mismos

servicios pero con inversión del sujeto pasivo en los empresarios o profesionales destinatarios de los servicios.

En relación a determinadas prestaciones de servicios realizadas en el año 2014 se han producido alteraciones en el precio que implican una modificación al alza y a la baja de la base imponible, lo que suponen la rectificación de la repercusión.

(...)

Ahora bien, la modificación de la base imponible y consecuente rectificación de la repercusión no implica la realización de una nueva operación, sino una alteración de la operación inicial. No existiendo, en este caso, una nueva prestación de servicio no cabe hablar de inversión del sujeto pasivo.

Debemos tener en cuenta que el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. Ello implica que la regulación aplicable a los servicios prestados en el año 2014 por

la entidad mercantil consultante será la vigente en el momento del devengo de tales servicios. De esta forma, si en el momento del devengo de la prestación del servicio fue la entidad mercantil consultante sujeto pasivo de la operación pues se prestó el servicio desde su establecimiento permanente en Canarias, también será el sujeto pasivo que deba efectuar la rectificación de la repercusión.

En definitiva, en la rectificación de la repercusión objeto de consulta no cabe hablar de inversión del sujeto pasivo en los empresarios o profesionales que en el año 2014 fueron destinatarios de los servicios prestados por la entidad mercantil consultante.

La rectificación de las cuotas repercutidas debe ser efectuada por el sujeto pasivo, aunque en el momento de producirse el hecho que provoca la rectificación no se encuentre establecido en Canarias.

Tratándose de una rectificación que suponga un aumento de las cuotas inicialmente repercutidas como consecuencia de una modificación al alza del precio de la operación y el sujeto pasivo no se encuentra establecido en Canarias, la declaración de la cuota deberá efectuarse a través

de la declaración ocasional (modelo 412) correspondiente al período mensual en el que se produjo la modificación del precio.

Tratándose de una rectificación que suponga una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas y el sujeto pasivo no se encuentra establecido en Canarias, la única alternativa para recuperar la cuota indebidamente declarada es iniciar ante la Agencia Tributaria Canaria el procedimiento de rectificación de la autoliquidación donde declaró la cuota devengada objeto de rectificación.”

(Contestación vinculante de fecha 08/06/2015)

*Clave: entregas a revendedores.
Inversion sujeto pasivo*

“El supuesto de inversión del sujeto pasivo recogido en la letra i) del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991 ha sido añadido, con entrada en vigor el día 1 de abril de 2015, (...) presentando el siguiente tenor:

«2.º *Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como*

empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

(...)

i) Cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el Anexo VII de esta Ley:

– Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; se asimilarán a los mismos las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. En todo caso ha de tratarse de productos que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados y del régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

– Teléfonos móviles.

– Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Lo previsto en estos dos últimos guiones solo se aplicará cuando el destinatario sea:

a') Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.

b') Un empresario o profesional distinto de los referidos en la letra anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el Impuesto General Indirecto Canario.

A efectos del cálculo del límite mencionado, se atenderá al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

La acreditación de la condición del empresario o profesional a que se refieren las dos letras anteriores deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, en las condiciones que se determinen reglamentariamente por el Gobierno de Canarias.

Las entregas de dichos bienes, en los casos en que sean sujetos pasivos del Impuesto sus destinatarios conforme lo establecido en este número 2º, deberán

documentarse en una factura mediante serie especial."

Respecto a este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, la entidad mercantil consultante plantea las siguientes cuestiones:

- En una operación por importe superior a 10.000 €, IGIC excluido, se entrega, conjuntamente con bienes de distinta naturaleza, teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. El importe, excluido el IGIC, de los bienes comprendidos en el segundo y tercer guión del artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991 es inferior a 10.000 €. La entrega no es a un revendedor ¿se invertiría la condición de sujeto pasivo? ¿está obligada la entidad mercantil consultante a emitir una factura con serie especial?

Partiendo de que el adquirente de los bienes no dispone de la condición de revendedor de los bienes comprendidos en el segundo y tercer guión del artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991, la inversión del sujeto pasivo contemplada en el artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991 requiere que el importe de los

teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales sea superior a 10.000 €, IGIC excluido. Por tanto en el supuesto planteado no se invierte la condición de sujeto pasivo.

Por otra parte, la emisión de la factura con serie especial únicamente se exige cuando se produzca la inversión del sujeto pasivo que nos ocupa, por lo que en el supuesto objeto de consulta no es obligatoria.

- En una operación por importe superior a 10.000 €, IGIC excluido, entrega, conjuntamente con bienes de distinta naturaleza, teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. El importe, excluido el IGIC, de los bienes comprendidos en el segundo y tercer guión del artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991 es superior a 10.000 €. La entrega no es a un revendedor ¿se invertiría la condición de sujeto pasivo? En caso de respuesta positiva ¿la factura con serie especial incluiría la totalidad de la entrega, repercutiendo el IGIC respecto a los bienes no incluidos en el segundo y tercer guión del artículo 19.1.2º.i) y expresando la inversión

del sujeto pasivo respecto a los bienes incluidos? o ¿debe emitirse una factura con serie especial para los bienes incluidos en el artículo 19.1. 2º.i) y una factura diferente para los bienes no incluidos?

Partiendo de que el adquirente no es un empresario o profesional revendedor, en el supuesto planteado se invertiría en éste la condición de sujeto pasivo puesto que el importe de los teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales objeto de entrega supera los 10.000 €, IGIC excluido.

Esta circunstancia obliga a emitir una factura con serie especial. Esta factura con serie especial [en la que deberá incluir la mención "inversión del sujeto pasivo", de acuerdo con lo previsto en el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación)] únicamente recogerá la entrega de los bienes citados en el segundo y tercer guión del artículo 19.1.2.º.i), es decir: teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

En el supuesto planteado, la entidad mercantil consultante estaría obligada a emitir una factura con serie especial donde documentaría la entrega, con inversión del sujeto pasivo, de los teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales; y en una factura diferente documentaría la entrega de los bienes de distinta naturaleza de los citados repercutiendo la cuota del IGIC correspondiente.

- En una entrega, conjuntamente con bienes de distinta naturaleza, de teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales a un empresario revendedor ¿la factura con serie especial incluiría la totalidad de la entrega, repercutiendo el IGIC respecto a los bienes no incluidos en el segundo y tercer guión del artículo 19.1.2º.i) y expresando la inversión del sujeto pasivo respecto a los bienes incluidos? o ¿debe emitirse una factura con serie especial para los bienes incluidos en el artículo 19.1. 2º.i) y una factura diferente para los bienes no incluidos?

Conforme a lo expresado en la respuesta a la cuestión anterior, la

entidad mercantil consultante estaría obligada a emitir una factura con serie especial donde documentaría la entrega, con inversión del sujeto pasivo, de los teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales; y en una factura diferente documentaría la entrega de los bienes de distinta naturaleza de los citados repercutiendo la cuota del IGIC correspondiente.

- Entrega de ordenadores portátiles, por importe superior a 10.000 €, excluido el IGIC, a la Consejería competente en materia de educación del Gobierno de Canarias ¿se invertiría la condición de sujeto pasivo?

El primer párrafo del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991 dispone (el subrayado es nuestro): "2.º *Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos: (...)*"

Con base en lo expuesto, se invertirá la condición de sujeto pasivo en el ente público adquirente.

- Entrega de teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales a un empresario no revendedor por importe superior a 10.000 €, excluido el IGIC. La base imponible se descompone del modo siguiente: precio: 9.800, transporte: 350 y seguro: 75. ¿se invertirá la condición de sujeto pasivo?

Por importe debe entenderse la base imponible de la entrega, en los términos establecidos en los artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991, y no el precio de los bienes entregados. Por todo ello, se producirá en este supuesto la inversión del sujeto pasivo.

- Entrega de teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales a un empresario no revendedor por importe superior a 10.000 €, excluido el IGIC. Con posterioridad a la entrega se reduce la base imponible a un importe inferior a 10.000 € como consecuencia, por ejemplo, de descuentos otorgados con

posterioridad a la entrega o por tratarse de una operación parcialmente incobrables ¿quedaría anulada la inversión del sujeto pasivo?

Partiendo de que nos encontramos ante un empresario adquirente que no dispone de la consideración de revendedor, de que el objeto de entrega son los bienes incluidos en los guiones segundo y tercero del artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991 y que el importe de la entrega excede de 10.000 €, IGIC excluido, se producirá la inversión del sujeto pasivo, y en este sentido habrá de contemplarse únicamente los hechos vigentes en el momento de la realización del hecho imponible y no los posteriores, dado que nada dice al respecto la regulación legal del supuesto de inversión del sujeto pasivo que nos ocupa.

En definitiva, una reducción de la base imponible que suponga que el importe de la entrega sea inferior o igual a 10.000 €, no implica una modificación del supuesto de inversión del sujeto pasivo.

- Se ha suscrito con un empresario no revendedor un contrato de adquisición de

ordenadores portátiles por importe superior a 10.000 €, excluido el IGIC, abonándose un pago anticipado, con anterioridad al día 1 de abril de 2015, por importe de 8.000 €.

La entrega se produciría con posterioridad a la citada fecha, siendo el importe pendiente de pago inferior a 10.000 € ¿se invertiría la condición de sujeto pasivo?

En el supuesto planteado y dado que la entrega de los ordenadores portátiles sería con posterioridad al día 1 de abril de 2015, se invertiría la condición de sujeto pasivo puesto que el importe de la entrega (base imponible) es superior a 10.000 €. Cuestión distinta es que la cuota que estaría obligado a declarar el empresario adquirente, como sujeto pasivo por inversión, se determinaría sobre una base imponible en el que debe detraerse el pago anticipado.

- Se suscribe un contrato con un empresario no revendedor de adquisición de ordenadores portátiles por importe superior a 10.000 €, excluido el IGIC, abonándose un pago anticipado de 1.000 € ¿se invertiría la condición

de sujeto pasivo por ese pago anticipado?

Estamos partiendo de la hipótesis que el pago anticipado es posterior al día 31 de marzo de 2015.

El pago anticipado anterior a la realización del hecho imponible (en este caso la entrega de ordenadores portátiles), implica el devengo del IGIC conforme a lo dispuesto en el artículo 18.Dos de la Ley 20/1991.

La exigencia del IGIC como consecuencia de un pago anticipado requiere efectuar una ficción: debe trasladarse al momento del pago anticipado todos los elementos que conforman el objeto imponible para determinar la tributación de dicho abono. Igualmente, para que un pago anticipado suponga el devengo del IGIC es preciso que en el momento del cobro ya se conozcan todos los elementos relevantes del futuro hecho imponible.

En el supuesto planteado se conocen todos los elementos relevantes del futuro hecho imponible: se trata de una entrega de bien sujeta al IGIC y se conoce la naturaleza de bien a entregar: ordenadores portátiles por lo que tributa al tipo general. Teniendo en cuenta la naturaleza del bien a

entregar, se conoce, además, que el importe será superior a 10.000 €, excluido el IGIC, y que el adquirente es un empresario no revendedor.

Trasladado todos estos elementos al momento del pago anticipado implica que, en el supuesto planteado, el pago anticipado supone el devengo del IGIC con inversión del sujeto pasivo y debe documentarse en una factura con serie especial.

- Abono de un pago anticipado de 1.000 € por un empresario no revendedor por la adquisición futura de ordenadores portátiles, sin que se conozca el importe total de la futura adquisición ¿se invertiría la condición de sujeto pasivo por ese pago anticipado?

Teniendo en cuenta lo expuesto en el punto anterior, en este supuesto la operación está identificada: se trata de la comercialización de ordenadores portátiles y por tanto se trataría del pago anticipado de una futura entrega de bienes sujeta al tipo general del 7 por cien; sin embargo, tratándose de entrega de ordenadores portátiles a un empresario no revendedor se desconoce el sujeto pasivo, puesto que se ignora el importe de la entrega.

Esta dificultad de establecer en el momento del pago anticipado quién es el sujeto pasivo de la entrega de los ordenadores portátiles, produce la inaplicación de la regla del devengo derivada de un pago anticipado. Consecuencia de todo ello, es la nula incidencia tributaria, respecto al IGIC, de un pago anticipado efectuado por un empresario no revendedor por la adquisición futura de ordenadores portátiles cuando se desconoce si el importe total de la adquisición será inferior, igual o superior a 10.000 € y, por tanto, se desconoce quién será el sujeto pasivo.

- Entrega de ordenadores portátiles a un empresario revendedor que manifieste que lo va a afectar a una actividad distinta a la comercial o lo va a afectar como inmovilizado material al desarrollo de la actividad comercial ¿se produciría la inversión del sujeto pasivo?

El artículo 19.1.2º.i) señala “*Un empresario o profesional revendedor de estos bienes*” y ello no es equivalente a empresario o profesional revendedor de los bienes adquiridos. Dicho de otro modo, la normativa prevé la inversión del sujeto pasivo, en todo caso, cuando el adquirente tenga la condición de

revendedor de los bienes citados en los guiones segundo y tercero del artículo 19.1.2º.i) de la Ley 19/1994; y no que en todo caso tenga que revender los bienes que adquiere. Por tanto, se invertirá la condición de sujeto pasivo en el empresario revendedor aunque, en el supuesto planteado, se destinen los ordenadores portátiles adquiridos a su afectación a una actividad distinta de la comercial o se utilicen como inmovilizado material en el desarrollo de la actividad comercial.

- Entrega de ordenadores portátiles a un empresario que desarrolla una actividad comercial distinta de la de revendedor de teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales ¿se produciría la inversión del sujeto pasivo?

Si bien el desarrollo de la actividad comercial coincide con la actividad de un revendedor, para disponer de esta última condición es necesario que, únicamente o conjuntamente con otras actividades comerciales, realice con habitualidad la reventa de teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. Por tanto en el supuesto planteado no se produciría la inversión del sujeto pasivo.

- ¿Se produciría la inversión de sujeto pasivo cuando el empresario adquirente revendedor es un comerciante minorista a efectos del IGIC?

Sí se produciría la inversión, debiendo declarar la cuota, si no tiene la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, a través de la autoliquidación ocasional (modelo 412) prevista en el artículo 58 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto.

- La entidad mercantil consultante tendría la consideración de empresario revendedor pudiendo adquirir los bienes citados en los guiones segundo y tercero del artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991 a un comerciante minorista ¿se produciría la inversión del sujeto pasivo?

En este supuesto la entrega efectuada por el empresario que tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC estaría exenta por aplicación de lo dispuesto en

el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, por lo que no sería operativa la inversión del sujeto pasivo.

- La entidad mercantil consultante tiene un establecimiento que expide facturas con serie especial conforme a lo dispuesto en el artículo 6.1.a) del Reglamento de facturación ¿en el supuesto de producirse la inversión del sujeto pasivo se podrá documentar la entrega en dichas facturas?

No. La entrega debe documentarse en una factura con serie especial específica distinta a la que utiliza para documentar el resto de sus operaciones."

(Contestación vinculante de fecha 24/03/2014)

Clave: inversión sujeto pasivo. Ejecuciones de obra inmobiliarias

"El artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 contempla el siguiente supuesto de inversión del sujeto pasivo:

"2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los

empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

(...)

h) Cuando se trate de 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.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas."

El desarrollo reglamentario de este supuesto de inversión del sujeto pasivo se encuentra recogido en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 2 bis del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el

artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto (...)

(...)

Las cuestiones que plantea la entidad mercantil consultante son las siguientes:

1.- La obligación o no de efectuar la comunicación a que se refiere los apartados 3 y 4 del artículo 2 bis del Reglamento de gestión teniendo en cuenta que la norma exige que se “deberán comunicar”.

La expresión “*deberán comunicar*” revela claramente un deber en el sentido de obligación. Existen, por tanto, en el supuesto planteado dos obligaciones:

- Comunicación del promotor de la ejecución de obra al contratista (en este caso la entidad mercantil consultante) de que se dan las circunstancias para la inversión del sujeto pasivo, (...)

- Comunicación del contratista a los empresarios o profesionales subcontratados de que la operación que éstos realizan se desarrollan en un

proceso de rehabilitación de una edificación.

Obviamente la comunicación que debe efectuar el contratista requiere la existencia previa de la comunicación del promotor.

2.- Respecto a la expresión contenida en el apartado 5 del artículo 2 bis del Reglamento de gestión de que las comunicaciones deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios, se plantea si se refiere al momento inicial (por ejemplo, firma del contrato de ejecución de obra) o, por el contrario se refiere al momento en que se devenga la operación.

La expresión “*carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios*” contenida en el apartado 5 del artículo 2 bis del Reglamento de gestión, permite que la comunicación pueda ser realizada en cualquier momento comprendido desde que nace la obligación de ejecutar la obra (firma del contrato) hasta el devengo de la ejecución de obra.

(...)

Por tanto, el que el promotor haya comunicado el mismo día de la emisión de la factura las circunstancias para la inversión del sujeto pasivo no implica que lo haya comunicado en plazo.

3.- Consecuencia de que la comunicación a que se refiere los apartados 2 y 3 del artículo 2 bis del Reglamento de gestión no se realice o se efectué fuera de plazo.

Debemos diferenciar dos ámbitos:

A) Infracción tributaria

El número 10 del artículo 63 de la Ley 20/1991, añadido, con efectos desde el día 1 de enero de 2015, por el apartado Dieciséis del artículo segundo de la Ley 28//2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, recoge la siguiente infracción tributaria:

"10. La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, mediante acción u omisión culposa o dolosa, por parte de los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 19, número 1, apartado 2.º, letra h), de esta Ley, a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de las siguientes circunstancias, en los términos que se regulan reglamentariamente:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

La infracción prevista en este número será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un

mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros."

Por tanto, la consecuencia de que la comunicación no se realice o se efectúe fuera de plazo o de forma incorrecta es la comisión de una infracción tributaria grave, siempre que medie culpabilidad.

Ahora bien, para que el contratista (en este supuesto la entidad mercantil consultante) sea sujeto infractor resulta necesario que el promotor de la ejecución de obra no haya cometido infracción alguna, es decir que haya efectuado la comunicación al contratista en plazo y de forma correcta. No cabe, por tanto, imputar a la entidad mercantil consultante (contratista) una infracción tributaria consistente en no comunicar en plazo a los empresarios o profesionales subcontratados, cuando no existe comunicación por parte del promotor de la ejecución de obra o está haya sido efectuada fuera de plazo.

No obstante, debe efectuarse una matización a lo expresado en el párrafo anterior: cuando el promotor de la ejecución de obra realiza la comunicación correcta y en plazo al contratista, pero con anterioridad a dicha comunicación varios

subcontratistas han prestado al contratista ejecuciones de obras, ha existido imposibilidad de comunicación en plazo del contratista a los subcontratistas, por lo que no constituiría infracción tributaria.

B) Consecuencias respecto a la cuota devengada.

Debemos analizar las consecuencias tributarias partiendo de dos supuestos generales:

- i) Inexistencia de comunicación.
- ii) Comunicación fuera de plazo.

I. Inexistencia de comunicación

No existiendo comunicación formal, el contratista o, en su caso, los subcontratistas deben obligatoriamente repercutir y declarar la cuota devengada. Ello no libera de la obligación del promotor o, en su caso, del contratista de cumplir con la obligación de comunicación prevista en los apartados 3 y 4 del artículo 2 bis del Reglamento de gestión.

La inexistencia de comunicación no impide que derivada de una actuación de aplicación de los tributos se exija la cuota devengada al sujeto pasivo por inversión, de darse las

circunstancias contenidas en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

II. Comunicación fuera de plazo

Debemos diferenciar varios supuestos, a saber:

1.- Comunicación fuera de plazo del promotor al contratista

1.1.- Efectos para el promotor

El promotor, como sujeto pasivo por inversión, tendrá obligación de declarar la cuota devengada a través de una autoliquidación periódica o, en el supuesto de no tener obligación de presentar ésta, a través de la autoliquidación ocasional prevista en el artículo 58 del Reglamento de gestión.

La autoliquidación, sea periódica u ocasional, en la que debe consignar la cuota devengada será aquella correspondiente al período de liquidación en que se devengó la cuota de la ejecución de obra realizada por el contratista. En el caso de que la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en el que se devengó la cuota haya sido presentada, el promotor deberá presentar una autoliquidación complementaria de la misma en los términos previstos en el

artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Si el promotor ha deducido la cuota repercutida por el contratista, deberá rectificar la indebida deducción.

(...)

El supuesto de rectificación de la deducción que nos ocupa no es por las causas expresadas en los números 4, 5, 6 y 7 del artículo 22 de la Ley 20/1991, regulador de diversos supuestos de modificación de la base imponible, ni se trata de un error fundado en derecho, ni de un supuesto de ejercicio de reintegración concursal ni de impugnación en el seno del concurso, por lo que resulta aplicable plenamente lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 44.Dos.2º de la Ley 20/1991. Derivado de ello, el promotor tendrá obligación de presentar una autoliquidación complementaria de la autoliquidación en la que indebidamente dedujo la cuota del IGIC, rectificando la deducción, con aplicación del recargo previsto en el artículo 27 de la LGT y los intereses de demora previstos en el artículo 26 del mismo cuerpo legal.

El promotor podrá, en su caso, ejercer el derecho a la deducción de la cuota soportada en la inversión del sujeto pasivo. La primera autoliquidación en la que puede ejercer el derecho a la deducción será la correspondiente al período de liquidación en la que el promotor haya soportado la cuota deducible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.3 de la Ley 20/1991 (...)

(...)

Se entiende que el promotor soporta la cuota cuando, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.4 de la Ley 20/1991, reciba la factura justificativa del derecho a la deducción. (...)

Dicha factura justificativa, de acuerdo con lo establecido en artículo 31.1.3º de la Ley 20/1991, será la emitida por el contratista, que en este caso es una factura rectificativa (véase el primer párrafo del punto 1.2 siguiente). (...)

Debe tenerse en cuenta que el ejercicio del derecho a la deducción de una cuota soportada por inversión del sujeto pasivo exige que la cuota devengada esté debidamente

declarada, de acuerdo con el mencionado artículo 31.1.3º.

1.2.- Efectos para el contratista

El contratista que ha ejecutado la obra y que, como consecuencia de la falta de comunicación por parte del promotor de la ejecución de obra, emitió una factura con la repercusión del IGIC, estará obligado a emitir una factura rectificativa de aquélla en los términos establecidos en el artículo 15 del Reglamento de facturación.

Si ha declarado la cuota repercutida en una autoliquidación periódica, podrá rectificar la cuota optando, conforme a lo establecido en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991, por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió

efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el contratista estará obligado a reintegrar al promotor de la misma el importe de las cuotas repercutidas.

2.- Comunicación fuera de plazo del contratista al subcontratista habiendo comunicado en plazo el promotor

2.1. Efectos para el contratista

El contratista, como sujeto pasivo por inversión, tendrá obligación de declarar la cuota devengada a través de la autoliquidación periódica correspondiente al período de liquidación en que se devengó la cuota correspondiente a la ejecución de obra efectuada por el subcontratista. En el caso de que la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en el que se devengó la cuota haya sido presentada, el contratista deberá presentar una autoliquidación complementaria de la misma, en los términos previstos en el artículo 122 de la LGT.

No obstante, lo señalado en el párrafo anterior debe matizarse en el supuesto de prestaciones de servicios de ejecuciones de obras realizadas por los subcontratistas con anterioridad a la

comunicación del promotor al contratista. En este caso, el contratista, como sujeto pasivo por inversión, declarará las cuotas del IGIC devengadas por la realización de tales ejecuciones de obra en la autoliquidación periódica correspondiente al período de liquidación en el que ha recibido la comunicación del promotor, ya que no cabe exigir la declaración de tales cuotas en autoliquidaciones cuyo período de liquidación son anteriores a la recepción de la comunicación.

Si el contratista ha deducido la cuota repercutida por el subcontratista, deberá rectificar la indebida deducción, resultando plenamente aplicable lo señalado, en esta misma materia, en el punto 1.1 del supuesto “1.- Comunicación fuera de plazo del promotor al contratista”, de tal manera que tendrá obligación de presentar una autoliquidación complementaria de la autoliquidación en la que indebidamente dedujo la cuota del IGIC, con aplicación del recargo previsto en el artículo 27 de la LGT y los intereses de demora previstos en el artículo 26 del mismo cuerpo legal.

El contratista podrá, en su caso, ejercer el derecho a la deducción de la cuota soportada en la inversión del

sujeto pasivo en los términos expresados, igualmente, en el punto 1.1.

2.2. Efectos para el subcontratista

El subcontratista que ha ejecutado la obra y que, como consecuencia de la falta de comunicación, ha emitido una factura con la repercusión del IGIC, estará obligado a emitir una factura rectificativa de aquélla en los términos establecidos en el artículo 15 del Reglamento de facturación.

Si ha declarado la cuota repercutida en una autoliquidación periódica, podrá rectificar la cuota optando, conforme a lo establecido en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991, por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió

efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el subcontratista estará obligado a reintegrar al contratista el importe de las cuotas repercutidas.

3.- Comunicación fuera de plazo del contratista al subcontratista habiendo comunicado fuera de plazo el promotor

3.1. Efectos para el contratista

El contratista, como sujeto pasivo por inversión, tendrá obligación de declarar la cuota devengada a través de la autoliquidación periódica correspondiente al período de liquidación en que se devengó la cuota correspondiente a la ejecución de obra efectuada por el subcontratista. En el caso de que la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en el que se devengó la cuota haya sido presentada, el contratista deberá presentar una autoliquidación complementaria de la misma, en los términos previstos en el artículo 122 de la LGT.

No obstante, lo señalado en el párrafo anterior debe matizarse en el supuesto de prestaciones de servicios de ejecuciones de obras realizadas por los subcontratistas con anterioridad a la comunicación del promotor al

contratista. En este caso, el contratista, como sujeto pasivo por inversión, declarará las cuotas del IGIC devengadas por la realización de tales ejecuciones de obra en la autoliquidación periódica correspondiente al período de liquidación en el que ha recibido la comunicación del promotor, ya que no cabe exigir la declaración de tales cuotas en autoliquidaciones cuyo período de liquidación son anteriores a la recepción de la comunicación.

Si el contratista ha deducido la cuota repercutida por el subcontratista, deberá rectificar la indebida deducción, resultando plenamente aplicable lo señalado, en esta misma materia, en el punto 1.1 del supuesto “1.- *Comunicación fuera de plazo del promotor al contratista*”, de tal manera que tendrá obligación de presentar una autoliquidación complementaria de la autoliquidación en la que indebidamente dedujo la cuota del IGIC, con aplicación del recargo previsto en el artículo 27 de la LGT y los intereses de demora previstos en el artículo 26 del mismo cuerpo legal.

No obstante, lo señalado en el párrafo anterior debe matizarse en el supuesto en el que se den las siguientes circunstancias:

a) Que se traten de cuotas del IGIC soportadas correspondientes a prestaciones de servicios de ejecuciones de obras realizadas por los subcontratistas con anterioridad a la comunicación del promotor al contratista.

b) Que el ejercicio de la deducción de tales cuotas se haya efectuado en autoliquidaciones periódicas presentadas con anterioridad a la recepción de dicha comunicación.

En este supuesto, la rectificación de la deducción se realizará en la autoliquidación periódica correspondiente al período de liquidación en que haya recibido la comunicación del promotor.

3.2. Efectos para el subcontratista

El subcontratista que ha ejecutado la obra y que, como consecuencia de la falta de comunicación, ha emitido una factura con la repercusión del IGIC, estará obligado a emitir una factura rectificativa de aquélla en los términos establecidos en el artículo 15 del Reglamento de facturación.

Si ha declarado la cuota repercutida en una autoliquidación periódica, podrá rectificar la cuota

optando, conforme a lo establecido en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991, por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el subcontratista estará obligado a reintegrar al contratista el importe de las cuotas repercutidas.”

(Contestación vinculante de fecha 17/03/2015)

F) Base imponible

Clave: rectificación base imponible

“Por sentencia judicial firme dictada en el presente año 2015 se ha anulado una transmisión de un bien inmueble realizada en el año 2009, habiéndose declarado en su día la cuota del IGIC por parte del sujeto pasivo transmitente y deducido íntegramente

dicha cuota por el sujeto pasivo adquirente.

Se consulta si procede o no la rectificación de la repercusión y de la deducción teniendo en cuenta que ha transcurrido más de cuatro años desde el devengo del Impuesto correspondiente a la entrega del bien inmueble.

(...)

La anulación, por sentencia judicial firme, de la entrega de un bien inmueble sujeta al IGIC supone dejar sin efecto dicha operación e implica la modificación de la base imponible.

(...) el citado artículo 22.4 no establece ningún límite temporal a la modificación de la base imponible por las causas previstas en el mismo (...)

Vemos, por tanto, que el hecho de que en la fecha en que ha adquirido firmeza la sentencia anulando la operación sujeta al IGIC ha transcurrido más de cuatro años desde el devengo del Impuesto derivado de la entrega del bien inmueble anulada, no es óbice para la modificación de la base imponible.

La modificación de la base imponible por aplicación de alguna de las causas previstas en el artículo 22.4 de la Ley 20/1991 conlleva la obligación de rectificar la cuota repercutida (...). En este sentido, el artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991 dispone:

“1. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 22 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 22.”

El segundo párrafo del artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991 distingue dos situaciones:

a) Rectificación de la repercusión por causas ajenas a la modificación de la base imponible.

La rectificación no cabe efectuarse si ha transcurrido cuatro años desde el momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación.

b) Rectificación de la repercusión como consecuencia de una modificación de la base imponible.

La rectificación no cabe efectuarse si ha transcurrido cuatro años desde el momento en que se produjeron las circunstancias para la modificación de la base imponible (en el supuesto objeto de consulta, cuatro años a contar desde que adquiere firmeza la sentencia anulando la transmisión). Por tanto, nada impide que la anulación, por sentencia judicial firme, en el año 2015 de una entrega realizada en el año 2009 suponga la modificación de la base imponible (...)

(...)

Esta modificación de la base imponible implica la rectificación de la repercusión a través de alguna de las alternativas recogidas en las letras a) y b) del artículo 20.Dos.5 de la Ley

20/1991. Habiendo el sujeto pasivo adquirente deducido la cuota soportada, deberá rectificar obligatoriamente la indebida deducción en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en la que reciba la factura rectificativa que el sujeto pasivo transmitente está obligado a emitir.”

(Contestación vinculante de fecha 19/06/2015)

G) Deducción y devolución

Clave. Operaciones no sujetas plenas

“El (...) artículo 29.4.2º, que recoge las operaciones no sujetas plenas, implica que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los empresarios o profesionales no se ve obstaculizado por la realización de operaciones no sujetas desde el punto de vista de su localización. Ahora bien, para que una operación no sujeta por aplicación de las reglas de localización, dé derecho a la deducción (no sujeción plena), es necesario que se dé la siguiente ficción: la operación de estar sujeta al IGIC debe dar derecho a la deducción por estar no exenta o de resultar de aplicación alguna exención debe ser alguna de las previstas en el apartado 1º del mencionado artículo

29.4.2º de la Ley 20/1991 (exenciones plenas).

(...)

De acuerdo con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que las prestaciones de servicio de mediación por cuenta ajena no sujetas al IGIC efectuadas por la entidad mercantil consultante se catalogan de no sujeciones plenas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, por lo dan derecho a la deducción.

De aplicar la entidad mercantil consultante la regla de la prorrata general en el sector diferenciado en la que se incluye la actividad de mediación por cuenta ajena no sujeta plena, el importe de las prestaciones de servicios se incluyen en el numerador y denominador de la fracción para el cálculo del porcentaje de deducción.

De aplicar la entidad mercantil consultante la regla de la prorrata especial, podrá ejercer la deducción en su totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de las prestaciones de

servicios de mediación por cuenta ajena no sujetas plenas.

En todo caso, el ejercicio del derecho a la deducción está condicionado al cumplimiento del resto de los requisitos objetivos, temporales y documentales establecidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.”

(Contestación vinculante de fecha 23/03/2015)

H) Tipos impositivos

Clave: contrato de concesión de obra pública. Gastos financieros

“El tipo de concesión de obra pública que nos ocupa supone la construcción, equipamiento y explotación de residencias socio-sanitarias, con reversión a la Administración pública de la obra construida y de su equipamiento.

Los gastos financieros y de amortización exigidos por el concesionario a la Administración pública concedente tienen relación directa con la ejecución de la obra efectuada por el concesionario y se determinan en función de su coste y no respecto al coste de los servicios

sociales y sanitarios, por lo que, a juicio de este centro directivo, no pueden imputarse, como expresa la Asociación patronal consultante, proporcionalmente a la base imponible de los servicios sociales (sujeta al tipo reducido) y sanitarios (exenta).

Parece evidente que la naturaleza de los gastos financieros y de amortización, exigidos por la concesionaria a la Administración concedente, es distinta a los importes, también exigidos por la concesionaria, de los módulos social y sanitario, dado que tienen distinta finalidad: financiación o compensación por la ejecución de obra y equipamiento de la misma efectuada por el concesionario.

Derivado de todo ello, se debe confirmar el criterio doctrinal contenido, entre otras, en la consulta 1687 de 26 de septiembre de 2014 de aplicación del tipo general del 7 por ciento, conforme a lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, al servicio de financiación al concesionario de la ejecución de la obra y equipamiento de la misma.”

(Contestación vinculante de fecha 06/03/2015)

Clave: tipo cero. Entregas viviendas protegidas

“La entidad mercantil consultante promotor de 26 viviendas y garajes con calificación provisional de viviendas protegidas en arrendamiento a 25 años de régimen especial, pretende entregar, previa autorización administrativa, dicha promoción a otro empresario.

Consulta sobre la aplicación a esta entrega del tipo cero previsto en el artículo 58.Uno.1 de la Ley 4/2012.

(...)

Si se efectúa un análisis del artículo 58.Uno de la Ley 4/2012, y circunscribiéndonos a las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial (las viviendas de nueva construcción o procedente de la rehabilitación destinadas al arrendamiento se califican de régimen especial cuando se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 27.2.a) del Decreto 135/2009), comprobamos un triple ámbito de tributación al tipo cero:

- La entrega de la vivienda.

- Determinadas ejecuciones de obras.

- El arrendamiento de la vivienda con opción de compra.

El único ámbito donde puede integrarse la entrega de la promoción objeto de consulta es el de la entrega de la vivienda contemplada en el apartado 1 del artículo 58.Uno de la Ley 4/2012; sin embargo, dicha operación sujeta a tipo cero se refiere a la entrega del promotor al usuario final, es decir a quien cumple las condiciones establecidas en artículo 27.2.a) del Decreto 135/2009: inquilino con ingresos familiares que no excedan de 2,5 el IPREM.

Es sintomática de la verdadera intención del legislador de que la entrega de la vivienda sujeta al tipo cero recogida en el artículo 58.Uno.1 de la Ley 4/2012 sea al consumidor final (el inquilino), el hecho de que disponga que el número de plazas de garaje que se puede entregar conjuntamente con la vivienda no podrá exceder de una.

Derivado de lo expuesto y de la interpretación restrictiva que se debe efectuar de la regulación del tipo cero, a la entrega objeto de consulta no le resulta de aplicación el tipo cero.”

(Contestación vinculante de fecha 09/06/2015)

Clave: servicios accesorios al transporte

“La entidad mercantil consultante, dedicada al servicio de transporte regular terrestre, pretende poner en funcionamiento un nuevo sistema de billeteaje sin contacto.

(...)

Los soportes serán fabricados por un tercero previo encargo de la entidad mercantil consultante y tendrán unas características específicas que permitirán su uso únicamente en medios públicos de transporte terrestre (...). Tales soportes se entregarán previo pago de la correspondiente contraprestación por parte del usuario y, una vez adquiridos, se recargarán (de manera simultánea en el tiempo) con la compra de los distintos títulos de transporte que es lo que le permite al usuario utilizar el servicio. Los soportes tendrán como única utilidad incorporar títulos de transporte, no siendo posible su utilización para ningún otro fin.

En la factura simplificada que se emitiría se podría distinguir la parte del

precio que corresponde al soporte y la que corresponde al título de transporte.

Con base en lo expuesto, se consulta:

a) Si la venta de los soportes podría considerarse una prestación accesoria al servicio principal de transporte terrestre y no una entrega de bienes.

b) De darse una respuesta positiva a la consulta anterior, se expresa que aunque en un principio no se tiene previsto que se pueda adquirir un soporte sin recargarlo con un título de transporte, se consulta si el hecho de que la compra del soporte no vaya acompañada en ese momento de la compra de un título de transporte, sino que se tenga el soporte “vacío”, desvirtuaría lo expuesto anteriormente.

(...)

Existe una operación única cuando dos o más elementos o actos que el empresario o profesional efectúa para el destinatario se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial, de forma que todos los elementos que integran la

operación de que se trata resultan necesarios para llevarlas a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

En el supuesto objeto de consulta se observa de manera clara que la entrega del soporte no constituye un fin en sí mismo y que los usuarios entienden adquirir, única y exclusivamente, un servicio de transporte. Ello implica que la entrega del soporte no se configura como una operación independiente sino como prestación accesoria a la operación principal de prestación de servicio de transporte terrestre.

Las prestaciones accesorias siguen el mismo régimen tributario que la operación principal (...)

(...)

La entidad mercantil consultante no tiene obligación de desglosar los importes que corresponde a la operación principal y actividad accesoria, bastando la descripción de la operación en la que se consignará todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible (...)

(...)

En el supuesto de encontrarnos ante una prestación de servicio única, plantea la entidad mercantil consultante que aunque en un principio no se tiene previsto que se pueda adquirir un soporte sin recargarlo con un título de transporte, si el hecho de que la compra del soporte no vaya acompañada en ese momento de la compra de un título de transporte, sino que se tenga el soporte "vacío", supondría que estar ante una operación independiente de entrega de bienes.

A juicio de este centro directivo, esta circunstancia no implica la modificación del criterio de estimar que nos encontramos ante una operación principal de transporte y la venta del soporte "vacío" se configura como una prestación accesoria a la operación principal. En efecto, la única utilidad del soporte es la de incorporar en cualquier instante títulos de transporte con su recarga. Como se ha expresado anteriormente, la venta del soporte no constituye un fin en sí mismo y los usuarios entienden adquirir, única y exclusivamente, un servicio de transporte.

Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la venta de un soporte con recarga simultánea de los títulos de

transporte se configura como una prestación de servicio de transporte terrestre que tributa al tipo reducido del 3 por ciento, constituyendo la venta del soporte una prestación accesoria a la operación principal. La base imponible de la prestación de servicio de transporte incluye el importe del soporte.

Igual criterio debe aplicarse cuando se vende un soporte "vacío", es decir sin recarga simultánea de los títulos de transporte."

(Contestación vinculante de fecha 25/06/2015)

I) Regímenes especiales

Clave: régimen especial grupo entidades. Entidad dominante

"Una comunidad de bienes o una persona física no pueden disponer de la consideración de entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades."

(Contestación vinculante de fecha 27/05/2015)

Clave: régimen especial grupo entidades. Entidad dominante

"Un sujeto pasivo acogido al régimen simplificado que ha repercutido en exceso una cuota respecto a una entrega de bien incluida en dicho régimen, está obligado a rectificar la cuota indebidamente repercutida; no obstante, no puede utilizar las opciones establecidas en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991 para el supuesto en que la rectificación determine una disminución de la cuota inicialmente repercutida. En este supuesto el sujeto pasivo acogido al régimen simplificado está obligado únicamente a:

- Reintegrar al adquirente del bien el importe del exceso de cuota repercutida.

- Emitir una factura rectificativa en los términos establecidos en el artículo 15 del Reglamento de facturación.

Lo señalado no resulta aplicable a las cuotas repercutidas o declaradas respecto a las entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que se invierte la condición del sujeto pasivo, en las entregas de activos fijos materiales y en las transmisiones de activos fijos inmateriales, dado que se tratan de operaciones excluidas del régimen simplificado."

(Contestación vinculante de fecha 30/05/2015)

II.- IMPUESTO SOBRE EL TABACO

Clave: precio medio ponderado de venta real

Consulta diversas cuestiones relativas al precio medio ponderado de venta real en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

"1) ¿Qué se entiende por ventas efectuadas fuera del régimen suspensivo? ¿Qué cantidad de labores debe computarse en el denominador?

Por ventas efectuadas fuera del régimen suspensivo se entienden las primeras ventas en la cadena de comercialización que efectivamente se realicen cuando las labores del tabaco ya no se hallan al amparo de un régimen suspensivo de depósito o de fábrica del impuesto.

Para determinar el momento en que las ventas se entienden efectuadas, a pesar de que la norma no lo establece, habrá que remitirse al derecho comparado y, en particular, a la norma sobre el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), a

la que sí se remite expresamente el Capítulo VIII bis de la Orden de desarrollo, al equipararla a la base imponible del IGIC, así como en materia de descuentos y modificación de ésta; de acuerdo con la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), reguladora del IGIC, las entregas se entienden realizadas cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente. Este será también el momento en que se tendrán que computar las ventas efectuadas para determinar si es la primera venta fuera del régimen suspensivo o no.

En el denominador de la fracción de cálculo del PMPVR debe incluirse, en miles de unidades, o Kgs, si se trata de picadura, la totalidad de las cantidades de labores entregadas, haya contraprestación o no, cualquiera que sea el motivo de la entrega gratuita.

2) ¿Qué tratamiento tendrían las ventas efectuadas a los titulares de las labores, para que éstas fueran comercializadas por personal de los mismos y éstos aplicasen descuentos que, posteriormente, son recompensados por la entidad consultante mediante su

refacturación a la titular de las labores?

Las ventas efectuadas por la entidad consultante al titular de la marca serían las que deberían ser tenidas en cuenta a efectos del cálculo del PMPVR, siempre que las mismas se realicen fuera del régimen suspensivo. Si posteriormente la entidad consultante aplica rectificación por los descuentos aplicados por los gestores de venta, o por cualquier otra causa, estas rectificaciones o descuentos deberán ser objeto de rectificación del PMPVR de acuerdo con el procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 38 bis de la Orden de desarrollo.

En el supuesto de que sea la entidad consultante la que efectúe la entrega a los gestores de venta, teniendo en cuenta el descuento a aplicar a los puntos de venta, esa contraprestación ya reducida será la que deba figurar en el numerador de la fracción para la determinación del PMPVR. Cualquier alteración a posteriori de dicha contraprestación deberá ser tenida en cuenta a los efectos de la modificación (a posterior) del citado PMPVR y de acuerdo con los procedimientos establecidos en el artículo 38 bis de la Orden de desarrollo. En estos casos de

modificación a la baja del PMPVR deberá presentarse una declaración 468 sustitutiva de la anteriormente presentada y, en su caso, presentar en la autoliquidación del periodo de liquidación siguiente a aquel en que se produjese la modificación, la modificación de las cuotas correspondientes si la variación en el PMPVR determinase tal modificación.

3) ¿Qué tratamiento ha de darse a los descuentos o pagos por distribución, posicionamiento o visibilidad?

Si los servicios de posicionamiento o visibilidad que otorga el punto de venta al sujeto pasivo tienen contraprestación en forma de entrega de cigarrillos o picadura, la entrega de las citadas labores deberá valorarse conforme a la regla de valoración de la contraprestación en especie establecida en el artículo 23.1 de la Ley 20/1991, lo que determinará que aquélla no sea considerada como descuento, computándose el valor del servicio en el numerador y la cantidad de labores entregadas en el denominador del cálculo del PMPVR; en este caso, el titular del punto de venta deberá entregar una factura al sujeto pasivo que acredite el servicio prestado y el valor del mismo.

Si los citados servicios de visibilidad, posicionamiento, distribución u otros vinculados a la venta de las labores son remunerados mediante dinero o bienes distintos de cigarrillos o picadura de liar, el mencionado servicio tendrá la consideración de descuento y, como tal, minorará el importe de la contraprestación a incluir en el numerador de la fracción de cálculo del PMPVR.

4) ¿Qué ocurre con los descuentos otorgados por alcanzar un determinado nivel de ventas?

En los descuentos acordados por alcanzar un determinado nivel de ventas, si los mismos derivan de estipulaciones contractuales, cuando no existan dudas fundadas sobre su cumplimiento, se computarán en el cálculo del PMPVR del período mensual del que procedan. A estos efectos, el total de los descuentos y bonificaciones estimados se distribuirán de forma proporcional entre el importe de las ventas de todas las labores del tabaco entregadas en el mes considerado, de conformidad con lo establecido en el artículo 38 bis de la Orden de desarrollo. La regularización, si la hubiera, deberá efectuarse en la

autoliquidación del periodo de liquidación siguiente a aquel en que se produjese la modificación o se aplicase el descuento.

En el supuesto en que no pueda determinarse el periodo mensual al que se refieren esos descuentos, se distribuirá de manera proporcional entre todas las labores entregadas en los tres últimos meses, dando lugar, a modificaciones del PMPVR y, en su caso, a la necesidad de presentar autoliquidación si el citado precio supera el precio umbral establecido legalmente.

5) ¿A qué autoliquidación periódica hay que aplicar el PMPVR calculado en cada uno de los meses?

El PMPVR se calcula sobre la base de las ventas del periodo mensual anterior, es decir, sobre las primeras entregas de labores efectuadas fuera del régimen suspensivo en el mes anterior, de tal manera que los citados precios van a operar sobre el cálculo de la cuota en los devengos del ILT que se produzcan en el mes siguiente al de la entrega que origina su obtención. Es decir, un operador obtendrá en el mes de enero de un año concreto el PMPVR aplicable a una labor determinada; ese

PMPVR va a servir para aplicar las cuotas del ILT que se devenguen durante el mes de febrero de ese año. La autoliquidación de ese periodo mensual se presentará en marzo, si el periodo de autoliquidación es mensual, o en abril, si el periodo de autoliquidación es trimestral.

6) ¿Afecta el PMPVR a la declaración de operaciones (modelo 461), a los documentos de circulación o a los libros registro del Impuesto?

La declaración de operaciones, la cual se presenta a través del modelo 461, no se ve afectada en absoluto por el cálculo del PMPVR, puesto que, a pesar de que se presente una declaración de operaciones por cada uno de los establecimientos autorizados con distinto número de autorización, la autoliquidación es única, lo que determina que el PMPVR se calcule para cada modalidad de tabaco en su conjunto, no por cada modalidad de labor correspondiente a cada uno de los recintos autorizados respecto de los que se presenta una declaración de operaciones separada. Tampoco en la declaración de operaciones es necesario informar ni mencionar información alguna sobre el PMPVR. El valor que aparece en la declaración de

operaciones, de acuerdo con lo dispuesto en las instrucciones para confeccionar el modelo, aprobadas en la Orden de 17 de mayo de 2011, se consignará de en los términos previstos en el artículo 11.2.a) de la Ley 1/2011, el cual se remite al precio de venta al público recomendado, que es un concepto distinto al del PMPVR.

Lo mismo sucede con los documentos de circulación, tales como documentos de acompañamiento, administrativo o comercial, o albaranes de circulación, o bien los documentos aduaneros, los cuales no se van a ver afectados en su contenido, ya que en los mismos no se debe informar por el PMPVR. En lo único que pueden verse afectados será en la cuota repercutida, que será una u otra en función de si el PMPVR rebasa, o no, para esa labor, el umbral establecido legalmente, pero en ningún caso debe ofrecer información sobre el PMPVR calculado para cada labor. En el documento de acompañamiento tiene que seguir figurando, igual que en la declaración de operaciones, el precio de venta al público recomendado.

En los mismos términos, los libros registro del Impuesto -libro de tabaco en rama, libro de labores y libro de almacén- no se ven afectados por el

PMPVR, sin que tengan que reseñar en los mismos las variaciones en la tributación de unas labores producidas por variaciones en los PMPVR. Es decir, la información contenida en los libros no se ve afectada por el PMPVR, ni tampoco es preciso reseñar información alguna al respecto, sin que se haya modificado el contenido de aquéllos.

7) ¿Qué sucede en la fabricación o en el almacenamiento para terceros? ¿Quién debe comunicar el PMPVR?

En el almacenamiento o fabricación para terceros, quien realiza las actuaciones que determinan el devengo del Impuesto, es decir, la salida de fábrica o depósito, no es el titular de las labores, y, por tanto, no realiza ninguna venta fuera del régimen suspensivo, sino que se limita a prestar un servicio; sin embargo, al efectuar las operaciones que ponen fin al régimen suspensivo, sí que tiene la consideración de sujeto pasivo del Impuesto, lo que comporta la necesidad de conocer cuál va a ser la cuota que debe consignar en las autoliquidaciones. Para ello, de conformidad con lo establecido en el artículo 38 bis de la Orden de desarrollo, el PMPVR se calculará teniendo en cuenta el importe de las

ventas y la cantidad de labor entregada por la persona o entidad para la que se realice la fabricación, transformación o almacenamiento. A estos efectos, esta persona o entidad estará obligada a comunicar al sujeto pasivo si el precio medio ponderado de venta real es inferior o igual o superior al precio de referencia. La comunicación deberá efectuarse previa o simultáneamente al devengo del Impuesto.”

(Contestación vinculante de fecha 22/04/2015)

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 2015)

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 periodo identificado en la cabecera, se refieran a consultas formuladas a dicho centro directivo, en cuanto conciernan al Régimen Económico y Fiscal (REF) de Canarias, siempre que se incardinan dentro del ámbito de la imposición directa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF-, Impuesto sobre Sociedades –IS- e Impuesto sobre la Renta de no Residentes –IRNR-).

Como viene siendo habitual el artículo se estructura identificando la figura del REF a que cada consulta se refiere, y, dentro de cada figura, el concreto elemento de la misma examinado. Por lo demás, se resaltarán aquellas consultas que, por novedosas o especialmente didácticas o ilustrativas, resulten, a juicio del autor, más interesantes, procurando, en la medida de lo posible, evitar la reiteración innecesaria que supondría la repetición de criterios consolidados y de sobra conocidos, así como, finalmente, en algunos casos, se realizarán determinados comentarios sobre algún aspecto concreto, a título de opinión

mera y totalmente personal y provisional del autor.

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

En cada consulta se especificará la redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994 en que la DGT se basa para evacuar su contestación. Bien la redacción aplicable a reservas dotadas con cargo a beneficios de periodos iniciados hasta el 31/12/2006, bien la aplicable a las dotadas con cargo a resultados de periodos iniciados a partir del 01/01/2007 (introducida por Real Decreto-ley 12/2006 y que 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), o bien la última redacción ofrecida por el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre aplicable a dotaciones de beneficios de periodos iniciados desde el 01/01/2015.

Para que la redacción aplicable sea identificable de forma rápida hablaremos de RIC/06, RIC/07 y RIC/15.

RIC/2007. Materialización en activos usados. Prueba de no haberse beneficiado anteriormente de incentivos fiscales a la inversión. Precio de adquisición superior a al importe que antes se beneficio de la RIC.

- Consulta V0157-15, de fecha 19 de enero de 2015.

La consultante es una entidad mercantil establecida en Canarias, donde desarrolla la totalidad de sus actividades económicas, centradas en el sector servicios y, especialmente, en el turístico, siendo la explotación de instalaciones hoteleras, propias y de terceros, el núcleo principal de sus negocios. Como consecuencia de las referidas actividades, la entidad ha venido disfrutando de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). En la actualidad la consultante se está planteando la posibilidad de realizar una nueva inversión, consistente en la adquisición de un complejo de apartamentos turísticos situados en Playa de las Américas, área que se encuentra calificada como de renovación urbana en la Ley 2/2013, de 29 de mayo, de renovación y modernización turística de Canarias. El activo que se pretende adquirir se ha beneficiado previamente de la RIC en un importe, aproximadamente, del 20% respecto al precio total de

adquisición a satisfacer por la consultante.

Las cuestiones planteadas son dos:

1. ¿Cuál sería la mejor forma de tener acreditado que el transmitente del activo no se ha beneficiado con anterioridad del beneficio fiscal al que se refiere la RIC? Si, a estos efectos, resultaría suficiente una manifestación en el documento público que documente la venta.

2. Si la adquisición del complejo hotelero es apta para la materialización de la RIC, en la medida en que únicamente se ha beneficiado con anterioridad por las inversiones de renovación realizadas desde el año 2000 y que representan una proporción aproximada del 20% del precio total a desembolsar. A estos efectos, la consultante manifiesta que se cumplen el resto de requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, para aplicar la RIC.

En la contestación a esta consulta el Centro Directivo parte de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, 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. Es decir, **se aplica la redacción del artículo 27 aplicable a dotaciones con cargo a beneficios de ejercicios 2007-2014.**

La DGT se remite al el apartado 12 del artículo 27 cuando establece que:

"12. La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas

actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni de la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991."

Pues bien, en relación con la forma de acreditar que el transmitente del activo no se ha beneficiado de la RIC por ese mismo elemento, Tributos señala que se trata de una circunstancia de hecho que deberá ser probada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

Por último, en la medida en la que el activo usado que se plantea adquirir la consultante se ha beneficiado previamente de la RIC, el Centro Directivo concluye que la inversión en dicho activo no puede considerarse como apta para entender materializada la RIC con independencia de que el precio de adquisición sea superior al importe que se benefició anteriormente del citado incentivo fiscal.

Comentario personal:

Como vemos vuelve a plantearse la cuestión -en apariencia simple pero que en la práctica ofrece muchas dificultades- a la que hacíamos referencia en el nº anterior de

la Revista (al reseñar la consulta V1866-14, de fecha 14 de julio de 2014). ¿Cómo se puede acreditar que un activo usado que se pretende destinar a materializar la RIC no se ha beneficiado anteriormente de otro incentivo fiscal? La entidad consultante pregunta que si vale a estos efectos con una manifestación del transmitente en la escritura pública de venta. Y Tributos se limita a responde remitiéndose a normas generales sobre la prueba. Desde esta perspectiva, lógicamente, una manifestación del otorgante, por mucho que conste en escritura pública, no hace prueba sobre la realidad y veracidad de su contenido frente a terceros, con lo cual seguimos instalados en las mismas dificultades de prueba a la que hemos aludido antes en esta sección de la Revista. Como decíamos, ¿a quién corresponde acreditar que no habría un repetición en el disfrute del incentivo? y ¿cómo ha de hacerlo?

Tributos viene a contestar que la referida es una cuestión de hecho y que la realidad de los hechos habrá de acreditarse por los medios de prueba admitidos en Derecho. Por tanto, respecto a la primera pregunta, ¿quién?, parece que el Centro Directivo se decanta porque habrá de ser el beneficiario de la RIC, lo cual es coherente con el principio básico de que la prueba del cumplimiento de los requisitos a los que se condiciona el disfrute y la consolidación de los beneficios fiscales pesa sobre aquél que pretende disfrutar de los mismos. En lo que se refiere al ¿cómo?, Tributos, como decimos, se limita a remitirse a los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho. La pregunta que surge de inmediato a continuación es la siguiente: ¿de qué manera podrá el interesado

demostrar que el bien usado que pretende utilizar para la RIC no se ha beneficiado antes de otros incentivos fiscales ligados a la inversión? Lo que primero que se nos ocurre es que deberá aportar, cuando menos, una declaración del transmitente (por ejemplo, en la escritura de compraventa). Ahora bien, tal declaración tendrá un valor probatorio ciertamente reducido frente a terceros. Si el transmitente es una persona que no se ha dedicado al desarrollo de actividades económicas podría plantearse, en principio y en su caso, la suficiencia de tal prueba. Ahora bien, en otro caso, el valor probatorio de la mera manifestación no parece que sea suficiente para enervar la presunción lógica u hominis que hace difícil asumir que elementos patrimoniales naturalmente aptos y afectos a una explotación empresarial no se hayan aprovechado por el titular de ésta para la generación de algún incentivo fiscal. En este caso, habrá que convenirse que cabría exigir algo más, si no se quiere abrir las puertas al abuso. Resultaría inevitable la aportación de un cuadro detallado de las materializaciones de todas las RICs que haya llevado a cabo el transmitente (y de las inversiones generadoras de las deducciones por inversiones), acompañado de los correspondientes apuntes contables, cuando menos. En definitiva, en puridad, para cumplir con lo que dice la ley, tendríamos que situarnos en una situación muy parecida a la comprobación de todas las reservas (y deducciones) del transmitente, para lo cual la Inspección no podría menos que exigir prácticamente la misma documentación que si el propio transmitente fuera el inspeccionado.

La segunda cuestión planteada en la consulta es también interesante. La situación vendría a ser la siguiente. En un complejo hotelero habría una parte que se habría destinado a materializar la RIC (obras de mejora) y otra parte que no. Este complejo hotelero es adquirido por un nuevo propietario. El precio pagado por éste sería imputable en un 20 por 100 a la parte del complejo que sí se habría afectado a la RIC del transmitente y el 80 por 100 restante a la parte que no ha servido para tal materialización. Pues bien, Tributos declara la ineptitud en su totalidad del complejo usado, con independencia de que el precio de adquisición sea superior al importe que se benefició anteriormente del incentivo fiscal, sin plantearse una posible distribución, entre el activo original y sus mejoras.

RIC/2007. Centro de actividad en Canarias. Condición sine qua non para la consolidación del incentivo fiscal.

- Consulta V0373-15, de fecha 2 de febrero de 2015.

El consultante es una persona física que ejerce la actividad profesional de médico en Canarias. El consultante se plantea trasladarse al extranjero durante dos años, por lo que dejará de ejercer actividad económica alguna en Canarias y se dará de baja en el IAE y en el RETA durante dicho período. Hasta la fecha, con los beneficios generados por su actividad en Canarias, el consultante

se ha dotado la RIC. En relación con RIC procedentes de beneficios de **períodos impositivos iniciados con posterioridad a de 1 de enero de 2007**, el consultante tiene cantidades pendientes de materializar e inversiones que deben aún de permanecer en su patrimonio. Por último, el consultante manifiesta su intención de dar cumplimiento, dentro del plazo establecido, a sus obligaciones de materialización de las cantidades dotadas y pendientes de materializar, y a sus obligaciones de mantenimiento en el patrimonio de las inversiones efectuadas o a efectuar en el futuro.

El Centro Directivo contesta que, de conformidad con los apartados 1, 8 y 15 del artículo 27 de la Ley 19/1994, para beneficiarse fiscalmente de la RIC, tanto el cumplimiento de la obligación de materializar las cantidades dotadas como la de mantener en el patrimonio del consultante las inversiones realizadas para materializar la RIC, ha de interpretarse en el sentido de que esas inversiones han de vincularse a un centro de actividad desarrollado en Canarias por el sujeto pasivo.

Por el contrario, de producirse el cierre de toda su actividad en Canarias o el cese de dicha actividad por parte del sujeto pasivo por cualquier circunstancia con

anterioridad al vencimiento del plazo de mantenimiento de las preceptivas inversiones, las obligaciones de materialización y mantenimiento devendrían de imposible cumplimiento por cuanto el cese del establecimiento del consultante situado en Canarias, supone tanto como liquidar la actividad desarrollada en ese territorio, con lo que el consultante, cualquiera que sea su intención, incumpliría las obligaciones de materialización de las cantidades pendientes y de mantenimiento de las inversiones, surgiendo la obligación de sumar a la cuota íntegra del ejercicio en que se incumpla la cantidad indebidamente deducida más los intereses de demora. Éstos deberán calcularse por separado para cada año sobre los importes indebidamente deducidos y según el tipo de interés de demora vigente en cada ejercicio. Las sumas de estos importes se añadirán a la cuota líquida del año de regularización, es decir, del año del incumplimiento.

Comentario personal:

Tributos reitera su doctrina, ya recogida en consultas anteriores, que sienta que la existencia de un centro de actividad económica en Canarias es condición sine qua non para la consolidación del incentivo fiscal. Por tanto, cuando quién fue beneficiario de la RIC deja de disponer de un centro de actividad en el archipiélago (ya sea porque cese en su actividad, ya porque

pase a ejercerla en lugar distinto) deberá devolver al erario público el ahorro previamente disfrutado siempre que restaren compromisos de materialización o de mantenimiento de las inversiones pendientes de cumplir. Tal consecuencia se aplica a todo tipo de inversiones, tanto en inmovilizado material o intangible, como incluso en deuda pública o en participaciones en entidades (pese a que las entidades participadas continúen ejerciendo una explotación económica en Canarias). La presente consulta aclara que tal consecuencia se aplicará aunque la intención del beneficiario fuera sólo la de un cierre temporal (unos dos años) de su centro en el territorio canario.

RIC/2007. Materialización en inmuebles para su demolición al objeto de instalar una terraza de un bar/café sobre el solar.

➤ Consulta V1101-15, de fecha 10 de abril de 2015.

La sociedad consultante es una entidad con domicilio en Canarias cuyo objeto social es la explotación de bares, discotecas, restaurantes, cafeterías y pubs. Desde 2011 viene desarrollando la actividad de restaurante de dos tenedores en un establecimiento que usa en régimen de arrendamiento, situado en Morro Jable, término municipal de Pájara (Fuerteventura). La entidad aplica los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión y ha dotado la Reserva para Inversiones en Canarias

en los ejercicios 2012 y 2013.

En 2013 y 2014 ha adquirido sucesivamente a varios particulares una casa con solar, que se encuentra contigua a la finca que posee en régimen de arrendamiento. La entidad pretende demoler la construcción, que se encuentra en un estado de deterioro importante, y construir una terraza equipada para destinarla a bar de categoría especial/cafetería. Las actuaciones descritas conllevan un proyecto y licencia de obra mayor y van a suponer un importe muy superior al 25% del valor catastral de la finca adquirida.

Las cuestiones formuladas son las siguientes:

1. Si puede materializar sus dotaciones a la Reserva para Inversión en Canarias mediante la adquisición del suelo y de la vivienda, y las inversiones correspondientes a las obras de construcción de la terraza y el resto del equipamiento necesario.

2. Si, en su caso, es necesario acreditar que el terreno/inmueble se encuentra situado en un área cuya oferta turística se encuentra en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la

Ley 19/2003, de 14 de abril, por la que se aprueban las Directrices de Ordenación general y las Directrices de Ordenación del Turismo de Canarias. En caso de que hubiera que acreditar dicha circunstancia, ¿cuál es el certificado, del Cabildo Insular o Ayuntamiento, que debe exhibirse para acreditar que el terreno en cuestión se encuentra situado en una zona en declive?

3. En caso de que no sea necesario acreditar la circunstancia anterior, si la aptitud del suelo y del resto de inversiones como materialización de la RIC puede acreditarse con el proyecto, la licencia de obras, la declaración de obra nueva, la solicitud de licencia de apertura, las facturas de las certificaciones de obra y del resto de actuaciones, y el alta de la actividad y local en el IAE.

Para formular la contestación el Centro Directivo parte de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (BOE de 7 de julio), de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en su redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio (BOE de

24 de junio), con las modificaciones introducidas por la Ley 2/2011, de 4 de marzo (BOE de 5 de marzo), 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.

(Es decir, **la normativa de la que hemos venido en llamar RIC/2007**).

La DGT señala que la adquisición de los inmuebles mencionados y las obras de rehabilitación de los mismos podrían encuadrarse en el concepto de ampliación de un establecimiento que establece la letra A del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 (inversiones iniciales).

Por otra parte, de acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de la consulta, la consultante pretende destinar el inmueble adquirido a la actividad turística que la entidad desarrolla en los términos previstos en la Ley 7/1995, de 6 de

abril. Por tanto, a los efectos de entender incluido en el importe de la materialización de la RIC, el valor correspondiente al suelo, con apoyo en dicha letra A, el Centro Directivo responde que las obras de rehabilitación del establecimiento turístico deberán estar dirigidas a la renovación, ampliación o mejora del inmueble adquirido, lo que supone que estas reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al activo fijo material como mayor valor del inmueble. En este sentido, la DGT recuerda se entenderá que dichas actuaciones tienen la consideración de obras de rehabilitación:

- Si dicho inmueble se encuentra en un área cuya oferta se encuentra en declive, en los términos previstos en la letra A del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, cualquiera que sea el importe de dichas obras.

- Si el inmueble no se encuentra en tales áreas, cuando el coste de dichas actuaciones exceda del 25% del valor catastral del establecimiento, sin tomar en consideración la parte proporcional correspondiente al suelo.

El artículo 23.2 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, de desarrollo de la Ley 19/1994, establece:

"A los efectos del artículo 25 y 27 de la Ley 19/1994, se considerará que las áreas cuya oferta turística se encuentra en declive, por precisar intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas de acuerdo con las Directrices de Ordenación General de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril, coinciden con los núcleos turísticos a que hace referencia la directriz 21 de las Directrices de Ordenación del Turismo de Canarias, ya sean los enumerados en el anexo de las citadas directrices o por el correspondiente planeamiento insular."

De acuerdo con el Anexo de la Normativa de las Directrices de la Ordenación de Turismo de Canarias reguladas en la Ley 19/2003, de 14 de abril:

"Se considerarán áreas de renovación urbana, a efectos tanto de la ordenación insular y general como de la declaración de áreas a renovar y de la formulación de programas de desarrollo de actuaciones ejemplares de rehabilitación, al menos dentro del ámbito de los siguientes núcleos: Puerto del Carmen y Costa Teguise, en Lanzarote; Corralejo, Caleta de Fuste, Costa Calma y Morro Jable, en Fuerteventura; Bahía Feliz, San Agustín, Las Burras, Playa del Inglés,

Maspalomas, Puerto de Mogán y Puerto Rico en Gran Canaria; y Puerto de la Cruz, Los Cristianos, Playa de Las Américas, Playa Paraíso, Costa del Silencio, Callao Salvaje y Varadero-Playa La Arena, en Tenerife, Puerto Naos y Los Cancajos en La Palma, y Valle Gran Rey en La Gomera; así como otros núcleos que se señalen específicamente y a estos efectos como áreas de renovación urbana en el correspondiente planeamiento territorial. La delimitación de dichos enclaves en declive serán los definidos por la zonificación turística del planeamiento insular."

Por tanto, la DGT contesta que, en la medida en que el establecimiento turístico se encuentre situado dentro del núcleo de Morro Jable en los términos establecidos en el Anexo transcrito, el valor correspondiente al suelo se considerará incluido en el importe de la materialización de la RIC.

Ahora bien, Tributos finaliza recordando que, en relación con la acreditación del cumplimiento de los requisitos anteriores, al tratarse de circunstancias de hecho deberán ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

Comentario personal:

En definitiva, el proyecto (adquisición de inmuebles para su demolición con la finalidad de instalar sobre el solar una terraza destinada a bar/cafetería) puede merecer la consideración de <<inversión inicial>> de la letra A del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, en concepto de <<ampliación de establecimiento>> del artículo 8 del Reglamento de desarrollo aprobado por el Real Decreto 1758/2007, siempre que implique un incremento del valor total del activo que, además, según interpretación administrativa (verbi gracia, DGT V1883-14), comporte un aumento de la capacidad productiva de la empresa.

No obstante lo anterior, pienso que, en puridad, deberíamos hablar de inversión inicial en concepto de <<creación de un establecimiento>>, aplicando lo que dispone el artículo 8.1 del Real Decreto 1758/2007: *<<En particular, tendrá la consideración de creación de un establecimiento la entrega o adquisición de una edificación para su demolición y promoción de una nueva por parte del adquirente para su puesta en funcionamiento en desarrollo de una actividad económica>>*. Se trata de una cuestión de detalle pero no exenta de cierta importancia práctica pues la calificación como <<creación de un establecimiento>> elude el análisis del aumento de la capacidad productiva que la doctrina administrativa exige para la <<ampliación>>.

Por otro lado, entiendo que, según la norma contable, tanto el importe pagado por los inmuebles para su derribo como por los gastos de demolición, tendrán la

naturaleza de inversión en suelo. Esta inversión en suelo será apta para materializar la RIC dado que sobre el mismo se pretende realizar una actividad turística y la operación tiene por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico. En este orden, la actividad de restauración tiene la consideración de actividad turística complementaria conforme a la Ley 7/1995, de 6 de abril y, además, se satisface el concepto específico de rehabilitación de establecimientos turísticos que para la RIC recoge su normativa específica, a saber, que cuando el establecimiento esté en un área en declive basta con que se trate de obras de renovación, ampliación o mejora, esto es, obras que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al activo fijo material como mayor valor del inmovilizado con independencia de su importe.

En lo que se refiere a las inversiones acometidas para el acondicionamiento de la terraza, entiendo que su encaje contable no será en el solar o suelo, sino que deberán registrarse como <<construcciones>>, que, en cualquier caso, también serán aptas para materializar la RIC como <<inversión inicial>> en los términos antes indicados, pero sin que se requiera para ellas ninguna de las afectaciones cualificadas que se prevén para el suelo.

Respecto a la situación del establecimiento en un área cuya oferta turística se encuentra en declive, es interesante la pregunta relativa a cómo se puede acreditar dicha circunstancia. Sabemos que son el Anexo de la Normativa de las Directrices de la Ordenación de Turismo de Canarias reguladas en la Ley

19/2003, de 14 de abril y, en su caso, los correspondientes planteamientos insulares, los que señalan cuales son los núcleos turísticos considerados áreas en declive. Pero sucede que estos núcleos turísticos son eso, núcleos, que no tienen por qué coincidir con ningún municipio o división administrativa tradicional. Pienso que pueden existir muchas ocasiones en que un operador jurídico, es decir, cualquiera de nosotros, tenga dificultades para saber con certeza si un inmueble está o no en uno de esos núcleos. Creo por ello que lo más razonable, en aplicación de los principios de la carga de la prueba y de facilidad probatoria, es que sea quien quiera beneficiarse del incentivo el que deba de aportar un certificado de algún organismo competente al respecto. Esto es lo que parece querer decir Tributos cuando declara que ésta es una circunstancia de hecho que habrá de ser probada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

RIC/2007. Materialización en bien usado que había generado en el adquirente una DIC que no había sido objeto de aplicación.

- Consulta V1102-15, de fecha 10 de abril de 2015.

La consultante es una entidad mercantil establecida en Canarias que es titular de un parque de producción de energía eléctrica fotovoltaica. La inversión en la instalación fue ultimada en el año 2012. Esta entidad

recogió en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del año 2012 un crédito fiscal por deducción por inversiones en Canarias con arreglo a lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio. Este crédito fiscal no ha sido objeto de aplicación.

La consultante se está planteando la venta de la instalación, en todo o en parte, a un inversor que la utilizaría para materializar sus compromisos de inversión derivados de la Reserva para Inversiones en Canarias.

La venta del parque se producirá antes de la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión (cinco años), lo que determinará la pérdida del crédito fiscal generado. Y, por tanto, procederá regularizar su situación, ya que la deducción consignada en su declaración no es procedente.

Se pregunta si los activos transmitidos serían aptos para la materialización de la RIC para un nuevo adquirente, una vez regularizada la situación tributaria de la consultante respecto de la deducción por inversiones en Canarias consignada y no aplicada.

El Centro Directivo aplica la redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de

modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, con las modificaciones introducidas por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible y por el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre.

El apartado 12 del artículo 27 establece que:

"La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni de la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991."

La DGT concluye que en la

medida que el bien transmitido no ha generado el derecho a aplicar la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, la restricción contenida en el artículo 27.12 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, no resultará de aplicación al futuro adquirente del bien.

RIC/2007. Materialización en turismo destinado a la promoción, propaganda y relaciones públicas.

➤ Consulta V1358-15, de fecha 29 de abril de 2015.

La entidad consultante tiene por objeto la explotación de toda clase de restaurantes, bares y cafeterías, el comercio al por mayor y menor de comestibles y bebidas, así como el embotellado de bebidas. La entidad se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sociedades, tiene domicilio fiscal en Canarias y actúa mediante un establecimiento permanente en este territorio. La sociedad tiene la intención de realizar una inversión en un nuevo elemento de transporte, catalogado como vehículo turismo, destinado a la promoción, propaganda y relaciones públicas con el objetivo de favorecer las relaciones comerciales con potenciales clientes e incrementar la facturación. Se trata de un vehículo de representación, con el objetivo de dar a conocer sus instalaciones mediante visitas

promocionales a los representantes de tour operadores de la isla de Tenerife, con el propósito de promover el turismo mediante la captación de nuevos clientes por la vía especificada.

La cuestión planteada es si, de acuerdo con el artículo 27 de la Ley 19/1994, la adquisición de nuevos elementos de transporte con el objeto de promoción y relaciones públicas con clientes, constituye activo fijo material apto para materializar en la Reserva para Inversiones en Canarias.

Se aplica la redacción del artículo 27 aplicable a reservas dotadas con beneficios de ejercicios iniciados desde 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2014.

El Centro Directivo contesta que el vehículo turismo nuevo que adquiriría la entidad consultante no tendría la consideración de inversión inicial, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27.4.A de la Ley 19/1994, pero que, no obstante, la letra C del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 contempla como inversiones aptas para materializar las cantidades destinadas a la RIC la adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material o inmaterial que no pueda ser considerada como inversión inicial

por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A, y que este sería el caso del vehículo turismo a que se refiere el escrito de consulta.

De acuerdo con lo anterior, la DGT señala que será apta para la materialización de la RIC la inversión en el vehículo turismo nuevo, destinado a la promoción, propaganda y relaciones públicas con el objetivo de favorecer las relaciones comerciales con potenciales clientes e incrementar la facturación, al encuadrarse en el apartado 3 del artículo 13 del Real Decreto 1758/2007. El Centro Directivo, concluye que, dado que con arreglo a lo dispuesto en el escrito de consulta, el vehículo de turismo nuevo en el que se materializará la RIC dotada tiene como finalidad ser utilizado para la promoción, propaganda y relaciones públicas con el objetivo de favorecer las relaciones comerciales con potenciales clientes e incrementar la facturación, y siempre que no vaya a ser utilizado para un fin distinto, estaría afecto a la actividad económica desarrollada por la consultante por lo que tendría la consideración de inversión apta, a efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

Comentario personal:

Las inversiones de sustitución o ayudas al funcionamiento de la letra C del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 presentan una serie de limitaciones o requisitos cuando se concretan en elementos de transporte. En este orden, tratándose de vehículos de transporte de pasajeros por vía marítima o por carretera, deberán dedicarse exclusivamente a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general que se correspondan con las necesidades públicas de las Islas Canarias.

Es el artículo 13 del Real Decreto 1758/2007 el que precisa el contenido de esta limitación, en los términos siguientes:

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

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

3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.C de la Ley 19/1994, de 6 de julio, las inversiones en elementos de transporte correspondientes a otros modos de transporte diferentes a los mencionados en los apartados anteriores serán aptas para la materialización de la reserva para inversiones en Canarias.”

En definitiva, la limitación o requisito de la afectación exclusiva a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general que se correspondan con las necesidades públicas de las Islas Canarias, tal y como se definen en el artículo 13 del Reglamento, sólo se aplica a los vehículos de transporte de pasajeros por vía marítima o por carretera. No se aplica, pues, a los vehículos de transporte de mercancías por cualquier vía ni tampoco a los vehículos de transporte de pasajeros por vía aérea.

Pero un turismo destinado a llevar turistas a que visiten las instalaciones de la empresa ¿no se destinaría a transportar pasajeros? Tributos entiende que no. El Centro Directivo parece constreñir el transporte de pasajeros a aquellos vehículos que prestan este servicio -se supone- a cambio de una contraprestación. Tributos concluye que un vehículo como es el que es el objeto de consulta no se destina, en realidad, al transporte de pasajeros sino a la promoción comercial, por lo que no se ve afectado por los condicionantes legales.

RIC/2007. Operación de reestructuración empresarial. Efectos sobre la consolidación del incentivo fiscal.

➤ Consulta V1369-15, de fecha 29 de abril de 2015.

Las sociedades A, B y C desarrollan actividades de limpieza industrial y de edificios, además las dos últimas también tienen por objeto el alquiler de otros bienes muebles. Las tres sociedades se encuentran participadas por cuatro socios personas físicas en la misma proporción, con excepción de A en la que participa un quinto socio con un 3%.

Estas sociedades han realizado dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), cumpliendo los requisitos de inversión y mantenimiento.

Dichas entidades se plantean llevar a cabo una operación de reestructuración mediante la que la sociedad A absorbería a las otras dos, de acuerdo con lo establecido en la Ley 3/2009, de 3 de abril.

Mediante dicha operación de reestructuración se persigue simplificar la gestión administrativa; reducir las obligaciones contables, fiscales y mercantiles en una sola entidad; permitir el mantenimiento de una dirección y gestión unificada, simplificada y centralizada; unificar los recursos y gastos, de manera que

se pueda ganar en eficiencia y se pueda garantizar el futuro de la actividad; obtener una estructura válida desde la que gestionar las inversiones existentes y acometer una eficaz planificación de futuras inversiones; y, por último, permitir que los activos afectos y la gestión de los mismos puedan regirse y figurar a nombre de una sola personalidad jurídica y fiscal.

Cuestión planteada: ¿Cuáles son los efectos tributarios en el Impuesto sobre Sociedades para las dotaciones de la Reserva para Inversiones en Canarias y las correspondientes materializaciones realizadas por las sociedades afectadas por la reestructuración?

La DGT comienza recordando que el régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro, que justifica y fundamenta que a las mismas les sea de aplicación dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 17 de la LIS reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que

impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

En el escrito de consulta se indica que la operación proyectada se realiza con la finalidad de simplificar la gestión administrativa; reducir las obligaciones contables, fiscales y mercantiles en una sola entidad; permitir el mantenimiento de una dirección y gestión unificada, simplificada y centralizada; unificar los recursos y gastos, de manera que se pueda ganar en eficiencia y se pueda garantizar el futuro de la actividad; obtener una estructura válida desde la que gestionar las inversiones existentes y acometer una eficaz planificación de futuras inversiones; y, por último, permitir que los activos afectos y la gestión de los mismos puedan regirse y figurar a nombre de una sola personalidad jurídica y fiscal. Por tanto, el Centro Directivo señala que los motivos alegados pueden considerarse válidos a los efectos del artículo 89.2 de LIS.

Por último, puesto que parte de los bienes que forman parte del patrimonio transmitido por las entidades absorbidas representan la materialización de la reserva para inversiones en Canarias (en adelante RIC), la DGT pasa a analizar la subrogación en los derechos y obligaciones tributarios relacionados con dichos activos. En este sentido, el artículo 84 de la LIS recoge las reglas sobre la subrogación en los derechos y obligaciones tributarias de la entidad adquirente respecto de la transmitente, señalando que:

"1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

Cuando la sucesión no sea a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente.

(...)”

En este caso, Tributos declara que en las operaciones de fusión por absorción procederá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 84.1 de la LIS, por cuanto la subrogación de derechos y obligaciones tributarias de la entidad adquirente respecto de las transmitentes se produce a título universal y que, por tanto, la entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente referidos a los elementos patrimoniales que recibe, y en concreto, la obligación de mantener los elementos patrimoniales en que se ha materializado la RIC en funcionamiento, durante el plazo establecido y la inversión en activos fijos nuevos.

Finaliza Tributos diciendo que la entidad A que, como consecuencia de la reestructuración, recibe los bienes objeto de inversión en cumplimiento de la RIC, deberá tener en su balance la referida reserva, por lo cual al importe de las reservas que resulten del proceso de fusión se aplicará la proporción en que aquella reserva representaba sobre los fondos propios de las entidades absorbidas, siendo indisponible en tanto los bienes objeto de la inversión deban permanecer en la misma durante el plazo de tiempo

establecido en el referido artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

Comentario personal:

Este tema es, en mi opinión, un aspecto relevante de la RIC pendiente de una solución definitiva.

Ahora me voy a limitar a referir un punto concreto: Si cuando una operación de reestructuración empresarial que supone una sucesión a título universal, la subrogación en los compromisos asociados a la RIC pendientes cae, o no, en el ámbito de la autonomía de la voluntad.

En el compromiso de mantenimiento parece que no debería haber mucha discusión. En la misma medida en que los bienes concretos se reciban, se producirá la subrogación, no sólo en el mantenimiento en el patrimonio de tales bienes, sino también en la obligación de lucimiento de la reserva asumida (por importe equivalente a dichos bienes) bien en Balance, bien en la Memoria.

Ahora bien, no sucede lo mismo con la subrogación en la materialización. La RIC pendiente de materialización debe pasar a lucir de alguna forma en la entidad que se subroga en dicha obligación. Pero cómo o, mejor dicho, en qué proporción. Tributos parece decantarse porque las reservas pendientes de materializar deben transmitirse con arreglo a la misma proporción en que se recibe el patrimonio (es decir, al importe de las reservas que resulten del proceso de fusión se aplicará la proporción en que aquella reserva representaba sobre los fondos propios de las entidades absorbidas).

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS

DAF. Empresa de transporte de energía eléctrica. Mejora tecnológica en la inversión en activos usados. Cuota sobre la que se calcula el límite. Momento en que se genera el derecho a la deducción.

- Consulta V0171-15, de fecha 19 de enero de 2015.

La entidad consultante forma parte de un grupo empresarial que se dedica al transporte de energía eléctrica. Esta entidad tiene un establecimiento permanente en Canarias, a través del que efectúa las inversiones necesarias para la adecuada prestación de servicios.

La consultante ejerce las funciones de operador del sistema eléctrico en el archipiélago canario, para garantizar la gestión del mismo desde el año 2006. En el 2010 se autorizó la transmisión de las instalaciones de transporte de energía eléctrica de los sistemas eléctricos insulares de Canarias a la consultante. Tras dicha adquisición, la consultante ha desarrollado un programa para integrar los activos en sus sistemas de control, adecuar las instalaciones a los más altos estándares de calidad, la

renovación de protecciones y estudios de coordinación de protecciones.

Además de la inversión para adquirir las instalaciones de transporte de energía eléctrica de Canarias, la consultante también ha efectuado inversiones que estarían sujetas a la deducción por inversiones en Canarias durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014.

Se plantean tres cuestiones:

1. Si resulta de aplicación la deducción por inversiones en Canarias a las inversiones realizadas en activos fijos usados adquiridos en el año 2010, por considerar cumplido el requisito de evidente mejora tecnológica para la empresa adquirente de conformidad con lo establecido en el artículo 2.Dos del Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, por el que se desarrolla la Ley 20/1991, de 7 de junio.

2. ¿Qué cuota se toma a los efectos de calcular el límite de la deducción por las inversiones realizadas por la consultante en elementos de activos fijos nuevos en Canarias?

3. ¿Cuál es el momento en que se genera el derecho para poder aplicar la deducción por inversiones

en Canarias regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio?

A los efectos de contestar la cuestión planteada en la presente consulta, para determinar la aplicabilidad de la deducción por inversión en Canarias por la adquisición de los activos de referencia, la DGT señala que habrá que estar a 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, de 7 de junio, y sus normas de desarrollo.

El Centro Directivo responde 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% 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.

Por otro lado, para determinar el momento del cómputo de la deducción por adquisición de activos fijos nuevos, habrá de estarse a la normativa vigente para la misma en el ejercicio 1996, esto es, a la disposición adicional duodécima de la

Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y las especialidades introducidas por el propio artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, y en aquélla se establece que su cómputo se iniciará en el periodo impositivo en que dichas inversiones se pongan a disposición del sujeto pasivo.

Comentario personal:

El Centro Directivo no llega a pronunciarse sobre la cuestión relativa a la mejora tecnológica de los bienes usados.

Por otro lado, Tributos reitera su postura acerca de la unicidad de cuota íntegra a los efectos del cálculo del límite, así como sobre la normativa aplicable (la DA 12ª de la Ley 43/1995 con las especialidades del artículo 94 de la Ley 20/1991), lo que supone que la generación del derecho a aplicar la deducción nace con la puesta a disposición con independencia de la entrada en funcionamiento.

BONIFICACIÓN PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES

Bonificación art. 26. Inclusión de la base de deducción de la ayuda del régimen de abastecimiento.

➤ Consulta V0938-15, de fecha 25 de marzo de 2015.

La entidad consultante es una organización empresarial sin ánimo de lucro creada con objeto de apoyar y fomentar la producción industrial en

Canarias, y aglutina en su seno a las empresas industriales y agroindustriales de Canarias.

En el marco de las medidas específicas en el sector agrícola en favor de las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea, que establece el Reglamento (UE) Nº 228/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de marzo de 2013, se incluye un régimen específico de abastecimiento (REA). El objetivo del REA es garantizar el abastecimiento en el Archipiélago Canario de productos esenciales para el consumo humano, la transformación industrial o la utilización como insumos agrícolas, con vistas a paliar los costes adicionales derivados de su lejanía y de la situación ultraperiférica.

Dentro del REA, con objeto de compensar el coste de abastecimiento de un conjunto de materias primas de origen agrícola y ganadero fundamentales y productos esenciales, se establece una ayuda o ventaja económica que percibe el operador industrial cuando importa las materias primas, reduciendo el coste de abastecimiento de dichas materias primas y por tanto minorando el coste de producción de dichas industrias. Esta ventaja económica se obtiene siempre que se repercuta la misma al usuario final. En caso contrario dicha ventaja económica debe reintegrarse

a las autoridades que gestionan el REA. Esta ventaja económica no constituye un ingreso para el operador económico sino una minoración del coste de aprovisionamiento de las materias primas necesarias para los procesos productivos de las industrias canarias. En términos contables no se computa como ingreso, sino como menor importe de la compra y, por lo tanto, disminuye el valor de las materias primas a efectos de valoración de inventarios.

Se plantea la siguiente cuestión:

Si la ventaja económica derivada del régimen específico de abastecimiento (REA) previsto en el Reglamento (UE) Nº 228/2013, forma parte de los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias al objeto de la aplicación de la bonificación de la cuota íntegra prevista en el artículo 26 de la Ley 19/1994.

Comienza el Centro Directivo citando el artículo 10 del Reglamento (UE) Nº 228/2013 regula el funcionamiento del REA, en los siguientes términos:

"1. No se aplicará derecho alguno a la importación en las regiones ultraperiféricas de productos directamente procedentes de terceros

países y sujetos al régimen específico de abastecimiento, dentro de los límites cuantitativos establecidos por el plan de previsiones de abastecimiento.

(...)

2. Para garantizar que se satisfacen las necesidades definidas de conformidad con el artículo 9, apartado 2, por lo que respecta al precio y a la calidad velando al mismo tiempo por mantener la cuota de suministros de la Unión, se concederá una ayuda para el abastecimiento a las regiones ultraperiféricas de productos de la Unión que formen parte de existencias públicas como consecuencia de la aplicación de medidas de intervención o que se hallen disponibles en el mercado de la Unión.

El importe de esa ayuda se determinará para cada tipo de producto en función de los costes adicionales de transporte hacia las regiones ultraperiféricas y de los precios de exportación a terceros países, así como, cuando se trate de productos destinados a la transformación o de insumos agrícolas, de los costes adicionales derivados de la situación ultraperiférica, y en particular de su insularidad y escasez de superficie.

(...)”

Por su parte, el artículo 13 del mismo Reglamento establece:

“1. El beneficio del régimen específico de abastecimiento resultante de la exención del derecho a la importación o de la concesión de la ayuda queda supeditado a la repercusión efectiva de la ventaja económica en el usuario final, que, según los casos, puede ser el consumidor, cuando se trate de productos destinados al consumo directo, el último transformador o envasador, cuando se trate de productos destinados a las industrias de transformación o envasado, o el agricultor, cuando se trate de productos utilizados para la alimentación animal o como insumos agrícolas.

La ventaja a que se refiere el párrafo primero será igual al importe de la exención del derecho a la importación o al importe de la ayuda.

(...)”

La DGT se remite a continuación al Tribunal Supremo, en Sentencia de 3 de noviembre de 2011 (número de recurso 463/2008), que resuelve el recurso de casación en unificación de doctrina, en el sentido siguiente:

"(...)

Estimado el recurso de casación, procede, conforme al artículo 98.2 de la Ley Jurisdiccional, examinar el fondo del asunto, que la parte recurrida concreta en su escrito de oposición al recurso en si las subvenciones recibidas y vinculadas directamente al precio de la fruta vendida, forman parte o no de la base sobre la que se aplica la bonificación establecida en el art. 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, por el que se modifica el Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

La solución que propugna es contraria al mismo sentido literal del precepto. En efecto el mencionado artículo establece que:

Artículo 26. Régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales.

(...)

Se trata, por tanto, de una bonificación sobre los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales, por lo que ni estamos en presencia de una ganancia derivada de la venta, aunque se calcule en función de la misma, ni se trata de un propio rendimiento, carácter que en ningún caso pueda darse a la subvención. Entender lo contrario

sería tanto como extender más allá de sus propios términos estrictos el ámbito de las bonificaciones tributarias, lo que está prohibido por el artículo 23.3 de la ley General Tributaria, por lo que frente a ello no puede darse una solución contraria, aunque ésta derive de interpretaciones realizadas por órganos administrativos. Los Reglamentos Comunitarios que se citan, así como las disposiciones que se mencionan se limitan a regular el régimen de ayudas, pero en ningún caso señalan que la bonificación deba extenderse también a las mismas, sin que por otra parte, la circunstancia de que en situaciones anteriores se haya actuado por la Administración tributaria de diferente forma, vincule para los sucesivos ejercicios.

(...)”

La Dirección General señala que, de acuerdo con la jurisprudencia asentada por el Tribunal Supremo, las subvenciones o ayudas recibidas para el desarrollo de la actividad cuyos rendimientos son objeto de la bonificación prevista en el artículo 26 de la Ley 19/1994, no tienen la consideración de tales rendimientos, aunque se calculen en función de las ganancias derivadas de las ventas o se traten de un rendimiento. Por tanto, la cuota íntegra correspondiente a dichas

subvenciones no podrá formar parte de la base de la bonificación.

No obstante, el Centro Directivo añade que, el supuesto descrito en la presente consulta (REA) no coincide en identidad con el analizado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por cuanto en el supuesto consultado existe la obligación de repercutir la ventaja obtenida al usuario final, debiendo entenderse, por tanto, a estos efectos, que dicha ventaja obligatoriamente forma parte del precio de venta y, por tanto, del rendimiento derivado de la misma.

En consecuencia, a los efectos de determinar la cuota susceptible de la bonificación prevista en el artículo 26 de la Ley 19/1994, deberá incluirse el importe de la ventaja económica derivada del régimen específico de abastecimiento señalado.

Comentario personal:

Reconozco que el REA merecería por mi parte un estudio en mayor profundidad en el momento de escribir estas líneas. Ahora bien, lógicamente, entiendo que Tributos no quiere decir que el importe de la ayuda se traduzca en la aplicación de una bonificación en cuota igual al 50 por 100 de su importe, adicional a la bonificación correspondiente al rendimiento de la venta de los bienes corporales. Cuando la DGT declara que dicha ayuda debe tenerse en cuenta (*incluirse*) en el

rendimiento bonificable no puede significar más que dicho rendimiento se calcula en función del precio de venta (minorado en el importe de la ayuda repercutida al usuario final) menos el coste de compra (minorado también en la cuantía de la ayuda). Desde esta perspectiva, parece que para que la ayuda se pueda incluir para calcular el rendimiento bonificable se tendría que justificar de forma clara que se ha traducido en un menor precio de venta al usuario.

Bonificación art. 26. Rendimiento bonificable para una planta fotovoltaica.

- Consulta V1264-15, de fecha 27 de abril de 2015.

La entidad consultante, con domicilio en Barcelona, dispone de una planta de producción de energía fotovoltaica en Canarias que tiene como única actividad la producción de energía fotovoltaica.

La consultante pregunta qué se considera rendimiento a efectos de la bonificación correspondiente a rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias prevista en el artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

En concreto, la entidad consultante tiene ingresos de

producción de energía eléctrica, gastos de mantenimiento de la planta, suministros y servicios exteriores, gastos de personal, gastos varios, amortización de la planta, y gastos financieros, que corresponden al préstamo solicitado para la adquisición de la instalación fotovoltaica, y el Impuesto sobre la Electricidad.

El Centro Directivo señala que, dado que el término "bien corporal" no está definido en el ordenamiento tributario, resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone:

"En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

En este sentido, en el párrafo segundo del apartado uno del artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se establece que:

"A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía."

Y en el párrafo segundo del apartado uno del artículo 6 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (a efectos del Impuesto General Indirecto Canario) se establece que:

"A estos efectos se consideran bienes corporales el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía."

La DGT añade que, asimismo, desde un sentido usual, son bienes corporales, los bienes tangibles, es decir, los que tienen una extensión limitada y producen impresión en nuestros sentidos por calidades que le son propias. Y que, indudablemente, la energía eléctrica puede tener una extensión limitada, puede producirse, aislarse y recogerse en acumuladores, puede ser medida, dividida y suministrada y, su utilización es perceptible a nuestros sentidos.

En consecuencia, la Dirección General concluye que la venta de energía eléctrica producida por la propia empresa en Canarias tendrá derecho a la bonificación de la cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los rendimientos derivados de dicha venta prevista en el artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6

de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

En relación a la cuestión relativa al rendimiento bonificado, el Centro Directiva recuerda que es el derivado de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por la consultante, concretamente el rendimiento correspondiente a la venta de electricidad de origen solar producida en Canarias por la consultante.

Según se manifiesta en el escrito de consulta, la entidad consultante tiene ingresos de producción de energía eléctrica, que – señala Tributos- constituirán el rendimiento bonificado. En cuanto a los gastos a tener en cuenta para determinar dicho rendimiento, el Centro Directivo entiende que deberán incluirse los gastos de explotación necesarios para el desarrollo de la actividad. En este caso, entendiendo que la planta se dedica en exclusiva a la actividad de producción de energía eléctrica, puede considerarse que entre tales gastos se encontrarían los gastos de mantenimiento de la planta y los gastos por amortización de la misma. Los gastos de suministros y servicios exteriores, gastos de personal, y gastos varios, se incluirían en la medida en que correspondan exclusivamente a la actividad de la

planta. En cuanto a los gastos financieros, sin embargo, no formarán parte del rendimiento. Por último, el Impuesto sobre la Electricidad, en la medida en que suponga para la entidad consultante, al realizar la actividad de producción y distribución de energía eléctrica, un gasto que no pueda repercutir a terceros, debe considerarse como un coste más, necesario para la actividad, igualmente a tener en cuenta en la determinación del rendimiento.

**RESUMEN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS
RELATIVAS A LOS TRIBUTOS CUYA GESTIÓN CORRESPONDE A
LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA
marzo 2015-agosto 2015**

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) Derivación de responsabilidad tributaria – declaración de fallido del deudor principal (arts. 41 y 43 LGT)
- B) Impugnación de la providencia de apremio por falta de notificación de la liquidación – valor probatorio de acta notarial de requerimiento (art. 167.3 LGT)
- C) Impugnación de la providencia de apremio por falta de notificación de la liquidación – valor probatorio de diligencia extendida por agente tributario (art. 167.3 LGT)
- D) Devolución de ingresos indebidos (arts. 221 LGT y 14 sigs. RGREV)
- E) Requisitos para la suspensión de la ejecución de los actos administrativos al declararse el concurso de acreedores en otro país comunitario (arts. 233.4 LGT, 40 y 46 RGREV, 10, 220 Y 224 Ley Concursal)

II. Tributos Cedidos.

- A) Impuesto sobre el Patrimonio (IP)
 - 1. Determinación de la base imponible del IP (art. 11 Ley 19/1991)

III. Tributos propios.

A) Impuesto sobre las Labores del Tabaco

1. Salida de depósito con destino al aprovisionamiento de buques – requisitos para la aplicación de la exención (arts. 6 y 7 LILT)

IV. Tributos derivados del REF.

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Permuta de solar por viviendas futuras – destino previsible – no deducibilidad del IGIC soportado en la adquisición (arts. 28 y 33.2. LIGIC)
2. Dación de inmueble en pago de deuda – inversión de sujeto pasivo art. 19.1,2º f) LIGIC – renuncia a la exención inmobiliaria art. 50.5 Ley 4/2012 – procedimiento de rectificación de autoliquidación
3. Transmisión de un complejo hotelero con todos sus elementos integrantes y accesorios y en pleno funcionamiento – supuesto de no sujeción al IGIC, a diferencia de la mera cesión de bienes (art. 9.11 LIGIC)
4. Régimen especial de las agencias de viaje – devolución de cuotas soportadas a sujetos no establecidos en Canarias – (arts. 48 y 54 LIGIC)
5. Deducibilidad de cuotas satisfechas en las importaciones por quien tiene la condición de sujeto pasivo –regularización de cuotas repercutidas por la interrupción del proyecto de adquisición de un inmueble, de común acuerdo por las partes, sin su debida acreditación (arts. 20 y 21 LIGIC)

B) Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM)

1. Rectificación de la declaración aduanera – determinación de la partida arancelaria [arts. 88-89 u 98-99 Decreto 268/2011, y Regla 3ª) del Reglamento de Ejecución (UE) nº 927/2012]

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

A) Derivación de responsabilidad tributaria — declaración de fallido del deudor principal (arts. 41 y 43 LGT)

La resolución nº JT 35/14/62, de 29 de abril de 2015, de la Junta Económico-Administrativa de Canarias, declara conforme a Derecho la declaración como responsables tributarios subsidiarios de los miembros del Consejo de Administración de un club deportivo, una vez constatado el cese efectivo de su actividad económica y la existencia de obligaciones tributarias devengadas y no satisfechas.

En primer lugar, la resolución pone de manifiesto que la condición de sujeto pasivo a efectos del IGIC no se predica sólo de las sociedades mercantiles, sino que se refiere a toda persona que desarrolle actividades empresariales o profesionales; «basta con que realice [...] alguna de las operaciones sujetas». Como es sabido, se entiende por actividad empresarial o profesional la que implique la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En segundo lugar, se explica que la vinculación existente entre el deudor principal y los sujetos a los que la Administración declaró responsables en el curso del procedimiento de recaudación frente a la misma sociedad, quedaba perfectamente acreditada, tanto en la escritura de elevación a públicos de determinados acuerdos sociales, como en la certificación expedida en la misma fecha: no sólo se especificaba su condición de socios sino también los cargos que desempeñaban en la Junta Directiva del club. Mientras que las pruebas aportadas por aquéllos no demostraban su falta de participación en la dirección y gestión de la entidad.

Finalmente, tampoco se admitió la pretendida nulidad del procedimiento recaudatorio de derivación de responsabilidad, al entender que no quedaba constancia de la declaración de fallido del deudor principal. De hecho, la Administración había remitido a la Junta «una relación, prolija y detallada, de las actuaciones administrativas en vía de apremio practicadas contra el patrimonio [...] con vistas a hacer efectivo el cobro de la deuda que ésta mantenía con la Hacienda Pública canaria, en la que no faltan las pertinentes consultas a las distintas entidades bancarias, registros públicos de la propiedad, Administraciones Públicas y demás

fuentes de información que posibilitaran conocer la existencia de bienes sobre los que efectuar embargos».

Justamente, la inconcreción de las actuaciones llevadas a cabo frente al deudor principal para hacer efectivo el cobro de las deudas, dio lugar a la estimación de las reclamaciones nº JT 35/14/61, de 2 de junio de 2015, y JT 35/14/58, de 16 de julio de 2015. En la primera de ellas, constaba una declaración de embargo de bienes inmuebles propiedad del deudor principal, dictada con posterioridad a la declaración de fallido. Así, con base en los arts. 61-63 del RGREC, para la Junta «resulta obvio que o bien el crédito ha sido rehabilitado contra la deudora principal, en cuyo caso ha de decaer la derivación de responsabilidad declarada a favor de sus administradores [...]; o, en su momento, no se llevaron a cabo las actuaciones de investigación necesarias para localizar patrimonio de la deudora principal, en cuyo caso, también, ha de cesar la declaración de derivación de responsabilidad». Además, añade que «el hecho de que unos determinados bienes del deudor principal se encuentren gravados con cargas, en este caso hipotecarias, y embargos, en nada impide al órgano recaudador instar su realización a través del procedimiento establecido a tal efecto en el Real Decreto

939/2005 [...], para con posterioridad, y en su caso, si el producto obtenido no fuere suficiente para cubrir la deuda tributaria, proceder a la declaración de fallido por insolvencia total o parcial de la deuda, procediendo, ahora sí, a iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad que considere oportuno». Por su parte, la resolución dictada en la segunda de las reclamaciones citadas, pone de relieve que respecto de las actuaciones de la oficina gestora dirigidas a hacer efectivo el cobro de las deudas frente al deudor principal, sólo se incluía una genérica referencia a la infructuosa búsqueda de cuentas bancarias, créditos, inmuebles o vehículos, pero sin acreditar su realización.

B) Impugnación de la providencia de apremio por falta de notificación de la liquidación – valor probatorio de acta notarial de requerimiento (art. 167.3 LGT)

La falta de notificación de la liquidación es uno de los motivos, tasados, de oposición a la providencia de apremio que enumera el art. 167.3 LGT. Sin embargo, la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 26 de febrero de 2015, desestima la reclamación nº JTS 54/2013, al entender que la

liquidación había sido notificada conforme a lo dispuesto en los arts. 110 y 111 LGT.

En efecto, la Administración tributaria se había dirigido a dos domicilios que le constaban como domicilios fiscales de la entidad. En uno de ellos, que además aparecía en el escrito de alegaciones presentado en el curso del procedimiento de comprobación limitada, según el acuse de recibo correspondiente al intento de notificación de la liquidación, la empresa se considera desconocida. En el otro domicilio, fueron notificados tanto la liquidación como la providencia de apremio, objeto de reclamación, si bien la sociedad sólo se da por notificada de la segunda, dictada ante la falta de ingreso en período voluntario de la primera. Incluso éste es el domicilio del sello de la empresa estampado en el acuse de recibo de la puesta de manifiesto del expediente económico-administrativo para alegaciones y prueba, aunque en la tramitación de la reclamación se había reflejado un tercer domicilio distinto a los anteriores.

En ningún momento la sociedad demostró, según las reglas de la carga de la prueba del art. 105 LGT, que la notificación de la liquidación se hubiese realizado en un domicilio distinto al fiscal. Y, al no haber sido

recurrida en tiempo y forma, devino firme. Únicamente se alegaba, con base en un acta notarial de requerimiento, que la persona que había recogido la notificación en el domicilio identificado como domicilio fiscal no podía hacerse cargo de ella, puesto que sólo era titular de un comercio próximo al domicilio social, y no tenía relación laboral, económica o familiar con la sociedad. Además, había declarado ante notario que olvidó entregar la carta que había recibido y que era fácil que se le hubiese extraviado. En este sentido, la Junta explica qué es un acta de requerimiento y cuáles son sus efectos desde el punto de vista jurídico, según el Reglamento de la organización y régimen del Notariado: «Las actas de notificación tienen por objeto transmitir a una persona una información o una decisión del que solicita la intervención notarial, y las de requerimiento, además, intimar al requerido para que adopte una determinada conducta». Éste «tiene derecho a contestar ante el notario dentro de la misma acta, pero sin introducir en su contestación otros requerimientos o notificaciones que deban ser objeto de acta separada. La contestación deberá hacerse de una sola vez, bajo la firma del que contesta, y en el plazo improrrogable de los dos días hábiles siguientes a aquél en que se haya practicado la diligencia o recibido el envío postal.

No se consignará en el acta ninguna contestación que diere el destinatario antes de haber sido advertido por el notario de su derecho a contestar y del plazo reglamentario para ello (...). El notario no podrá librar copia de un acta de notificación o requerimiento sin hacer constar en aquélla la contestación, si la hubiere. Tampoco podrá expedir, antes de caducar el plazo, copia del acta pendiente de contestación, salvo que lo solicite, bajo su responsabilidad, quien tenga interés legítimo para ejercitar desde luego cualquier acción o derecho, todo lo cual se hará constar en la cláusula de suscripción de la copia y en la nota de expedición que ha de consignarse en la matriz, entendiéndose reservado el derecho a contestar mientras no caduque el plazo».

Así, la Junta concluye que las actas de requerimiento transmiten al destinatario que debe adoptar una determinada conducta, y permiten dejar constancia de que una persona ha recibido una información o solicitud por parte de otra. Mas, a diferencia de las escrituras públicas, las actas notariales no constituyen pruebas documentales; «el acta sólo garantiza que la manifestación ha sido hecha ante notario, pero no su veracidad intrínseca».

C) Impugnación de la providencia de apremio por

falta de notificación de la liquidación – valor probatorio de diligencia extendida por agente tributario (art. 167.3 LGT)

En idéntico sentido a la anterior, la resolución de la Junta dictada en la reclamación nº JTS 46/2014, de la misma fecha, desestima la pretensión de la entidad recurrente sobre la falta de notificación de la liquidación como motivo de oposición a la providencia de apremio. De hecho, varias diligencias formalizadas por agente tributario acreditaban dos intentos de notificación de la liquidación que puso fin al procedimiento de inspección no sólo en el domicilio fiscal de la entidad sino también en el de su administradora única, dejando en ambos casos aviso de esta circunstancia. Y estas diligencias, como dispone el art. 107 LGT, tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que la persona que niegue su veracidad acredite lo contrario. No basta “poner en duda” que se hayan realizado los intentos de notificación. El Tribunal Supremo y el Tribunal Económico-Administrativo Central insisten en que el art. 105 LGT impone a cada parte la carga de probar el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor; de modo que, junto a los criterios de

normalidad y facilidad probatoria, la carga de la prueba se atribuye a la parte más próxima a las fuentes de la prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos.

Por lo demás, quedaba constancia en el expediente de que, ante la imposibilidad de notificar los actos administrativos en el domicilio fiscal de la sociedad, éstos fueron notificados por comparecencia conforme al art. 112 LGT.

D) Devolución de ingresos indebidos (arts. 221 LGT y 14 sigs. RGREV)

La devolución de los ingresos indebidos de naturaleza tributaria sólo procede en los supuestos tasados del art. 221 LGT. Cuando la solicitud de devolución se refiere a la repercusión del IGIC en operaciones consistentes en el cobro de comisiones por ventas correspondientes a un contrato celebrado con otra entidad mercantil domiciliada fuera de Canarias, no se da ninguno de estos supuestos. De modo que, como advierte la Junta Económico-Administrativa de Canarias en la resolución de la reclamación nº JT 35/14/59, de 16 de julio de 2015, «no tratándose de supuestos de devolución de ingresos indebidos que tuviese por causa la duplicidad del

pago, el pago excesivo con respecto a un acto administrativo o a una autoliquidación, o el pago de deudas o sanciones prescritas [...], la solicitud de devolución debe fundamentarse (art. 15.1 del Reglamento) en alguno de los procedimientos especiales de revisión; en la resolución de un recurso o reclamación administrativa o una resolución judicial, firmes; en un procedimiento de aplicación de los tributos; en un procedimiento de rectificación de la autoliquidación; o en cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria. Y es lo cierto que en el caso que nos ocupa, la entidad interesada no instó de la Administración tributaria la rectificación de las autoliquidaciones presentadas, lo que la hubiera habilitado, de haber obtenido un pronunciamiento favorable, para solicitar la devolución de las cuotas indebidamente ingresadas.»

Además, precisa la Junta, con base en el apartado cuarto del art. 14 RGREV, la devolución no podría realizarse en ningún caso al obligado tributario que repercutió el IGIC, sino directamente a quien soportó la repercusión del impuesto no devengada conforme a Derecho.

E) Requisitos para la suspensión de la ejecución de los actos administrativos al declararse el concurso de acreedores en

otro país comunitario (arts. 233.4 LGT, 40 y 46 RGREV, 10, 220 y 224 Ley Concursal)

Según la doctrina del TEAC, que destaca la Junta Económico-Administrativa de Canarias en la resolución de 2 de junio de 2015, dictada en la reclamación nº JTS 10/2014 y 11/2014, la suspensión de la ejecución del acto impugnado sin aportación de garantías, en los casos en que aquélla pudiera producir perjuicios de imposible o difícil reparación, «tiene un carácter verdaderamente excepcional» en nuestro Derecho. En particular, si existe un concurso de acreedores, razón que alegaba la entidad recurrente para la justificación de aquél perjuicio, los arts. 220 y 224 LC exigen, para el reconocimiento en España de la resolución extranjera que declare la apertura de un procedimiento de insolvencia, el previo *exequatur* regulado en la Ley de Enjuiciamiento Civil. Se trata de un procedimiento judicial que tiene por objeto reconocer la validez de una sentencia dictada por un Tribunal extranjero, y, por tanto, permitir su ejecución en un Estado distinto del que la dictó.

La desestimación de la pretensión de la sociedad reclamante se basa, por un lado, en que no quedaba constancia de que se hubiese

obtenido el *exequatur*, ni siquiera de que la resolución reuniese los requisitos materiales y formales establecidos en la norma española para su reconocimiento en nuestro país; por otro lado, se insiste en que no se había acreditado la concurrencia de circunstancias que pudiesen causar daños de difícil o imposible reparación.

II. TRIBUTOS CEDIDOS

A) Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

1. Determinación de la base imponible del IP (art. 11 Ley 19/1991)

Es sabido que la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a los bienes inmuebles se determina en función del mayor de los tres valores siguientes: a) el valor catastral; b) el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos; y c) el precio, contraprestación o valor de adquisición. Además, el mismo artículo 11 LIP especifica que «cuando los bienes inmuebles estén en fase de construcción, se estimará como valor patrimonial las cantidades que efectivamente se hubieran invertido en dicha construcción hasta la fecha del devengo del impuesto, además del

correspondiente valor patrimonial del solar».

En particular, para el caso de las viviendas unifamiliares, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (Sala desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife) de 27 de marzo de 2015 dictada en la reclamación 38/02353/2011 y acumuladas, señala que el valor de adquisición ha de reflejar todas las cantidades invertidas en la construcción de las que quede constancia documental en el curso de las actuaciones inspectoras, hayan sido o no declaradas por el sujeto pasivo. De hecho, éste sólo había aportado una parte de los justificantes acreditativos de los pagos realizados a la empresa constructora, esto es, las facturas pagadas con cheques o transferencias bancarias, pero no las pagadas en efectivo, negándose a reconocer su existencia, ni tampoco otros documentos como presupuestos y certificaciones de obra, entre otros. Por esta razón, para el Tribunal, lo que se planteaba era una cuestión de prueba respecto de las cantidades efectivamente invertidas en la construcción de la vivienda. Y en este sentido, si bien hay que partir de lo dispuesto en el artículo 105.1 LGT, se advierte que la regla general contenida en este precepto, «que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal,

cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba». Así, el Tribunal Supremo entiende que no se trata de una regla general absoluta e inflexible, sino que ha de adaptarse a cada caso según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de normalidad, disponibilidad y facilidad probatoria.

Tanto en los procedimientos de aplicación de los tributos como en el de resolución de reclamaciones, insiste el TEAR, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, lo que supone que rige el principio de la carga objetiva de la prueba: «las consecuencias desfavorables de que algún hecho de los alegados haya quedado sin prueba suficiente irán a cargo de aquella parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, a no ser que se disponga legalmente lo contrario mediante algún tipo de presunción o se releve de la carga de la prueba». Por tanto, corresponde a la Administración probar su derecho de crédito, mediante cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, incluso las presunciones a que se refiere el artículo 108 LGT, que

permiten llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros mediante un proceso inferencial. No obstante, añade la resolución, «esto obliga a examinar los hechos que pueden considerarse probados y si de ellos puede extraerse, lógicamente, la conclusión a la que llega la Inspección; ya que si resulta acreditado por indicios la existencia de un hecho constitutivo del nacimiento de una obligación tributaria, la carga de la prueba se desplaza de forma clara e incuestionable a favor de aquél que pretende lo contrario, correspondiendo al sujeto pasivo la acreditación de que no tienen consecuencia jurídica tributaria».

A efectos de precisar, en primer lugar, si existe justificación suficiente por parte de la Inspección, y, de ser así, analizar, en segundo lugar, si tal presunción ha sido destruida por el obligado tributario sobre el que se desplazaría la carga de la prueba, la resolución se refiere con detalle, tanto a la documentación requerida, como a la documentación aportada y a las manifestaciones realizadas en el curso de la comprobación inspectora. Respecto de la realización del hecho imponible, y la fijación del *an* y el *quantum* de la obligación tributaria, se incluye una relación pormenorizada de todos los documentos obtenidos en el marco del procedimiento de

inspección incoado a la entidad constructora, especialmente los comprobantes de los cobros realizados en efectivo, junto al proyecto técnico, los presupuestos de electricidad, fontanería y carpintería de aluminio, las certificaciones de obra, los asientos de contabilidad o las facturas emitidas. Con base en esta abundante documentación, el Tribunal «constata que los hechos probados por la Inspección para llegar a sus conclusiones son múltiples, se interrelacionan y se refuerzan». Por el contrario, el contribuyente sólo reconoce que la constructora realizó ciertos trabajos, pero no todos los necesarios para llevar a término la obra.

En síntesis, la valoración de las pruebas determina, a juicio del TEAR, la desestimación de la reclamación. Por un lado, se advierte que los documentos públicos «no tienen un valor superior o preferente a los demás medios de prueba, y por sí solos no bastan para enervar una valoración probatoria conjunta, vinculando sólo respecto del hecho de su otorgamiento y su fecha»; mientras que los documentos que rebasan el ámbito estrictamente particular o doméstico, como los libros de contabilidad, las facturas o albaranes, pueden ser apreciados en su integridad, a diferencia de los documentos unilaterales, de carácter

privado y sin trascendencia exterior, que tienen eficacia probatoria limitada. Todos estos elementos de prueba «no han sido desvirtuados porque en la escritura pública se dé a la obra un valor a efectos fiscales inferior al comprobado en el proceso de su construcción ni con el resto de la documentación presentada por el interesado». Éste se ha limitado a incumplir los requerimientos de aportación de documentación, o bien a negar o incluso manifestar que no conoce los hechos comprobados por la Inspección, sin aportar ninguna justificación de sus manifestaciones ni aclarar las contradicciones en que ha incurrido. Mas, según añade la resolución, «no es suficiente realizar simples manifestaciones que supongan, a la vez, un traslado hacia la Administración de la prueba de que las mismas no son ciertas, sino que, por el contrario, es el obligado tributario quien debe acreditar por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho la realidad de dichas afirmaciones».

En consecuencia, el Tribunal concluye: «del conjunto de los documentos incorporados al expediente, teniendo en cuenta indicadores plurales e independientes y sometidos a contraste, valorados conjuntamente, de conformidad con las reglas de la sana crítica, considerando especialmente que no se

han desvirtuado, ni siquiera ofrecido una explicación razonable de las contradicciones manifestadas por el interesado, y que interrelacionados se apoyan y refuerzan [...], se infiere que el importe abonado por el interesado a la constructora, en los ejercicios objeto de comprobación es superior al justificado por éste y con ello las cantidades invertidas en la construcción, y, por tanto, el valor patrimonial del inmueble en construcción a considerar para determinar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio».

III. TRIBUTOS PROPIOS

A) IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO

1. Salida de depósito con destino al aprovisionamiento de buques — requisitos para la aplicación de la exención (arts. 6 y 7 LILT)

La resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 29 de abril de 2015, dictada en la reclamación nº JT 35/13/55, confirma el incumplimiento de los requisitos legales, y, en consecuencia, la sujeción sin exención al Impuesto sobre las Labores del Tabaco de las salidas de depósito de determinadas partidas de tabaco rubio destinadas al aprovisionamiento de buques.

Ciertamente, el art. 6.1c) LILT establece que están exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, la fabricación e importación de las labores del tabaco que se destinen, entre otros, a las provisiones a bordo de los buques o aeronaves (para consumo exclusivo de la tripulación y los pasajeros) que realicen navegación marítima o aérea internacional, salvo que realicen navegación o aviación privada de recreo. Es la Orden de 9 de mayo de 2011 —que se aplica con efectos retroactivos desde el 1 de febrero anterior— la que desarrolla los preceptos de la Ley.

La Junta afirma que las entregas de labores de tabaco efectuadas por la sociedad recurrente no podían considerarse exentas del impuesto, porque aquéllas no se destinaron al aprovisionamiento de buques, sino que se entregaron a un tercero, otra sociedad, «siendo irrelevante a estos efectos que éste último tuviera reconocido el carácter de provisionista o no, o que dicha mercancía hubiese servido para aprovisionar posteriormente buques o aeronaves por dicho tercero». En rigor, precisa la resolución, «la exención prevista en el art. 6.1c) de la LILT desplegará todos sus efectos liberatorios para el sujeto pasivo cuando sea éste, directamente, quien entregue las labores de tabaco

a buques o aeronaves, para su aprovisionamiento».

Por lo demás, tampoco puede entenderse que el devengo del impuesto, vinculado a la salida de la fábrica o del depósito del impuesto, quede en suspenso, conforme al art. 7.1,1º LILT; puesto que las labores del tabaco no se destinaron directamente a otras fábricas, depósitos del impuesto o a la exportación. Así, concluye la Junta, «*a sensu contrario*, de realizarse dicha entrega o exportación a través de una operación intermedia, la salida de la fábrica o depósito no tendrá carácter suspensivo».

IV. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Permuta de solar por viviendas futuras — destino previsible — no deducibilidad del IGIC soportado en la adquisición (arts. 28 y 33.2 LIGIC)

Es sabido que en las operaciones de permuta, cuando se dan los requisitos de la LIGIC, se realizan, por regla general, dos entregas de bienes sujetas al impuesto. No obstante, es frecuente que alguna de estas

operaciones esté exenta. Es el caso, como pone de manifiesto la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 16 de julio de 2015 nº JTS 34/2013, de la entrega de viviendas. En atención al destino previsible de estos inmuebles, puede afirmarse que van a ser empleados en la realización de actividades sujetas y exentas de tributación, ya sea la venta posterior —segundas o ulteriores entregas de edificaciones— o el arrendamiento (arts. 50.1.22º y 23º de la Ley 4/2012). De modo que el IGIC soportado en la adquisición no tiene carácter deducible. En el momento de practicar las correspondientes deducciones, insiste la Junta, «debe partirse de previsiones razonables basadas en criterios lógicos y prudentes». Así, en el supuesto de inmuebles cuya ulterior entrega esté exenta, pero sea posible la renuncia a la misma, ha de tenerse en cuenta la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en materia de IVA: «puede considerarse un criterio razonable [...] atender a la naturaleza del bien sobre el que recae la exención cuya aplicación pretende renunciarse, toda vez que, en función de dicha naturaleza, puede preverse si en la posterior entrega cabrá a su vez la renuncia a la exención o no. De conformidad con este criterio de la naturaleza del bien, se podría solicitar al transmitente la renuncia a la

exención en el caso de bienes como almacenes, locales, oficinas, plazas de garaje, naves industriales y suelo urbanizable no en curso (programado o no). Por el contrario, no sería razonable solicitar la renuncia a la exención respecto de aquellas adjudicaciones de inmuebles terminados que constituyan residencias unifamiliares, residencias colectivas o trasteros, ya que, en la mayoría de los casos, la posterior entrega resultaría exenta del impuesto sin que en estos casos sea previsible que se renuncie con ocasión de su venta posterior [...]».

La pretensión de la entidad recurrente relativa a la improcedente repercusión del IGIC por parte de la sociedad transmitente, en el momento de la entrega de las viviendas, en lugar de hacerlo en el momento de la suscripción del contrato de permuta unos años antes, es desestimada por la Junta, al entender que debió plantearse en el marco del procedimiento de inspección y no en el procedimiento de revisión. En rigor, «la tarea del órgano encargado de resolver este tipo de reclamaciones se circunscribe a determinar si el acto impugnado fue dictado con plena sujeción al ordenamiento jurídico».

2. Dación de inmueble en pago de deuda – inversión de sujeto pasivo art. 19.1,2ºf) LIGIC –

**renuncia a la exención
inmobiliaria art. 50.5 Ley
4/2012 – procedimiento de
rectificación de
autoliquidación**

La resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 26 de febrero de 2015 nº JTS 52/2013 se refiere a las daciones en pago de deudas efectuadas por varias empresas a una entidad bancaria, a la que aquéllas habían repercutido indebidamente el IGIC devengado en las operaciones, sin tener en cuenta que, en estos supuestos, según el artículo 19.2ºf) LIGIC, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones gravadas.

A efectos de regularizar esta situación tributaria, la Administración había resuelto la procedencia de devolver a las entidades transmitentes las cuotas repercutidas, mientras que la entidad bancaria, como sujeto pasivo, debía ingresar el IGIC devengado en la transmisión.

En el mismo sentido, la Junta desestima la reclamación interpuesta por la entidad bancaria con base en los siguientes argumentos: Ciertamente, los obligados tributarios que soporten indebidamente la repercusión del tributo pueden

solicitar la devolución del ingreso indebido mediante la incoación del procedimiento de rectificación de la autoliquidación presentada por quien efectuó la repercusión. Son los arts. 126 sigs. RGAT los que regulan el procedimiento a que alude el art. 120.3 LGT. Incluso, añade la Junta, en el ámbito de la revisión de los actos que dan lugar a ingresos indebidos, el art. 14 RGREV incluye a los sujetos que hayan soportado la repercusión del tributo entre los legitimados tanto para instar el procedimiento de devolución como para obtener la devolución.

Mas, el mismo art. 14.2 RGREV especifica que sólo procede la devolución cuando concurren ciertos requisitos: a) que la repercusión se haya hecho mediante factura o documento sustitutivo; b) que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas; c) que éstas no hayan sido devueltas por la Administración; y d) que el sujeto que haya soportado la repercusión no tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Asimismo, importa precisar que en aquellos supuestos en que la Administración haya dictado una liquidación provisional, sólo puede instarse la rectificación de la autoliquidación si tiene por objeto elementos de la obligación tributaria

que no hayan sido regularizados mediante la liquidación administrativa. No sería éste el caso si en un procedimiento de gestión anterior respecto del sujeto que efectuó la repercusión ya se hubiese ordenado la devolución de las cuotas repercutidas, naturalmente con la consiguiente obligación de reintegro a la parte adquirente.

Justamente, el artículo 20.Dos.5 de la LIGIC, que impone al sujeto pasivo el deber de rectificar las cuotas inicialmente repercutidas en determinadas circunstancias, le permite optar, cuando proceda una minoración de aquéllas, entre iniciar el procedimiento de rectificación de la autoliquidación, o bien regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que proceda la rectificación o en los posteriores hasta el plazo de un año. Y en este caso, «el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso», del mismo modo que deberá hacerlo, explica la Junta, cuando la regularización sea practicada por la Administración tributaria.

En suma, la Junta concluye que al haberse dictado una liquidación provisional no podía instarse la rectificación de la autoliquidación por el mismo motivo que ya había

considerado la Administración, y que la devolución del tributo repercutido debió exigirse —incluso en vía económico-administrativa— a las entidades transmitentes, que finalmente la habían obtenido de aquélla.

3. Transmisión de un complejo hotelero con todos sus elementos integrantes y accesorios y en pleno funcionamiento — supuesto de no sujeción al IGIC, a diferencia de la mera cesión de bienes (art. 9.1º LIGIC)

La transmisión de la propiedad de una finca destinada a hotel y dotada de los equipamientos propios de la industria hotelera, aunque la explotación del complejo hotelero no se lleve a cabo de forma directa por la sociedad transmitente sino de forma indirecta a través de otra sociedad, en virtud de un contrato de arrendamiento de negocio, constituye un supuesto de no sujeción, al tratarse de una unidad económica autónoma, y no de una mera cesión de bienes. Así lo pone de manifiesto la Junta Económico-Administrativa de Canarias en la resolución de la reclamación nº JTS 93/2013, de 26 de febrero de 2015, siguiendo la doctrina de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, del

Ministerio de Hacienda y del propio Tribunal Supremo.

El supuesto de no sujeción al IGIC consiste en la transmisión de una rama de actividad, un conjunto de elementos patrimoniales capaz de funcionar por sus propios medios, de modo que en sede del transmitente ha de existir una actividad económica. Sin embargo, no se requiere que en sede del adquirente se desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos; basta que aquél acredite la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. De ninguna manera, se incluye aquí la mera cesión de bienes por parte de una entidad mercantil, «ya que lo determinante de esta no sujeción es la continuidad en la actividad económica».

Frente a la tesis de la entidad adquirente, que defendía la sujeción al IGIC de la operación, dado que la sociedad transmitente vendía un mero activo explotado en régimen de arrendamiento desde hacía años, se insiste en que lo que se transmitió fue una unidad económica autónoma, apta, por sí misma, para el desarrollo de una explotación económica por parte de la adquirente. Esta actividad, precisa la Junta, «no tiene por qué ser exactamente la misma que la del

cedente, puesto que de lo que se trata es de que el patrimonio empresarial transmitido no se disgregue, no se liquide, que continúe sirviendo para generar bienes o servicios». De hecho, para la LIGIC, una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos o de uno solo de ellos constituye una unidad económica autónoma. En particular, estamos ante un conjunto de elementos indispensables para la realización de una actividad de forma independiente y autosuficiente, capaz de funcionar por sus propios medios. No se exige que vaya acompañada de la cesión de personal.

El propio artículo 9 LIGIC precisa que sí está sujeta al impuesto la mera cesión de bienes, esto es, 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 afirmar la existencia de una unidad económica autónoma. Mas, no es éste el supuesto objeto de enjuiciamiento. Un hotel, con todos sus elementos integrantes y accesorios y en pleno funcionamiento, con vida propia, no puede confundirse con la mera cesión de un inmueble, incluso aunque la actividad empresarial desarrollada por la sociedad vendedora fuese la de

arrendamiento y aquél su único activo.

Por lo demás, al quedar acreditado en el curso de la comprobación inspectora, el impago del IGIC repercutido por parte de la sociedad adquirente, se declara la improcedencia de la devolución.

4. Régimen especial de las agencias de viaje – devolución de cuotas soportadas a sujetos no establecidos en Canarias – (arts. 48 y 54 LIGIC)

Son dos las cuestiones que se someten a juicio de la Junta Económico-Administrativa de Canarias en la reclamación nº JTS 70/2013, resuelta el día 29 de abril de 2015: por un lado, la obligatoriedad del régimen especial de las agencias de viaje, cuando se dan los requisitos subjetivos y objetivos para su aplicación; por otro lado, la deducibilidad de las cuotas soportadas en las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios.

En primer lugar, para entender en qué consiste, importa subrayar que el régimen especial se aplica de forma obligatoria no sólo a las agencias de viaje sino también a los organizadores de circuitos turísticos, cuando concurran, en ambos casos, los

siguientes requisitos: 1) que actúen en nombre propio respecto de los viajeros en la organización y venta del viaje; y 2) que utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. Son agencias de viajes, según el Decreto 89/2010, de 22 de julio, por el que se regula la actividad de intermediación turística, los intermediadores turísticos que desarrollen la actividad de organización y venta de viajes combinados, en exclusiva o en concurrencia con otras actividades de intermediación turística. Y, si bien no se especifica qué es un organizador de circuitos turísticos, puede entenderse que este concepto hace referencia a cualquier persona, física o jurídica, que realice operaciones de organización y venta de viajes en nombre propio respecto a los viajeros, con carácter habitual u ocasional, utilizando medios ajenos, sin tener la consideración de agencia de viajes. Por último, es preciso tener en cuenta que, según el mismo art. 54 LIGIC, se consideran viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario.

Así, frente a las alegaciones de la sociedad recurrente, sobre su condición de empresa de organización

de eventos de toda clase para terceros, la Junta afirma que por la organización para otra entidad de una convención en Tenerife, respecto de las operaciones accesorias a la principal, de promoción de un centro de fabricación, quedaba incluida en el régimen especial. Justamente, se habían organizado viajes, alojamiento y servicios de manutención (distintos del catering servido en la celebración de la convención) a favor de los empleados, invitados a la convención. Y éstos no constituyen, insiste la Junta, gastos de publicidad, como son los correspondientes estrictamente al congreso. En este sentido, conforme a la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, manifestada en la consulta vinculante V1668-13, de 21 de mayo de 2013, se advierte que «el régimen especial será de aplicación a cualquier operación en la que el prestador actúe en nombre propio frente al viajero, y, adquiriendo bienes y servicios a otros empresarios o profesionales, realice operaciones relativas a un viaje. Es irrelevante para la aplicación del régimen especial que el prestador tenga la condición de agencia de viajes en el sentido habitual de la palabra.»

En segundo lugar, la resolución especifica que las cuotas soportadas en las entregas de bienes y prestaciones de servicios adquiridos

por la entidad recurrente son de dos tipos: a) las correspondientes a gastos destinados a la celebración de la convención, entre ellos, alquiler del local, mobiliario, equipo audiovisual, decorado, cartelería, y azafatas, respecto de las cuales procede solicitar su rectificación, dado que al ser el destinatario una persona no establecida, la prestación de estos servicios estaría no sujeta; y b) las cuotas soportadas en viajes, alojamiento, restauración (distinta del catering de la convención), y otras actividades recreativas a favor de los empleados, cuotas que al referirse a operaciones incluidas en el régimen especial de las agencias de viaje, no tienen carácter deducible (art. 54.8 LIGIC).

Si bien la empresa recurrente los consideraba igualmente, junto con los propios de la convención, servicios de publicidad, las operaciones realizadas al margen de la convención se incluyen, según insiste la Junta, en el régimen especial de las agencias de viaje: «los servicios de publicidad pueden reconocerse como tales [...] cuando van dirigidos a sus consumidores potenciales, de esta manera la celebración de eventos y convenciones pueden calificarse de actividades de publicidad y promoción cuando se organicen a favor de invitados, usuarios, prensa especializada o, en definitiva,

consumidores finales». Es más, el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas afirma que la prestación de servicios de publicidad es un concepto comunitario: «en dicho concepto queda comprendida una operación de promoción [...] cuando implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio que sea objeto de la referida operación de promoción, a fin de incrementar sus ventas».

5. Deducibilidad de cuotas satisfechas en las importaciones por quien tiene la condición de sujeto pasivo — regularización de cuotas repercutidas por la interrupción del proyecto de adquisición de un inmueble, de común acuerdo por las partes, sin su debida acreditación (arts. 20 y 21 LIGIC)

En la resolución dictada el 2 de junio de 2015 en las reclamaciones nº JTS 10/2014 y 11/2014, la Junta Económico-Administrativa de Canarias se pronuncia sobre los requisitos para la deducibilidad de las cuotas satisfechas en las importaciones.

Desde el punto de vista subjetivo, la sociedad ha de figurar en

el DUA como destinataria de la importación. El art. 21 LIGIC (art. 47 del RIGIC) dispone que son sujetos pasivos en las importaciones de bienes quienes las realicen. Y añade que se consideran importadores: a) los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios, o bien consignatarios en nombre propio; b) los viajeros; y c) los propietarios, en los casos no contemplados en los dos apartados anteriores. En consecuencia, a juicio de la Junta, resulta evidente que el destinatario es el sujeto pasivo en las importaciones, con independencia de que la entidad recurrente disponga de facturas emitidas a su nombre por el agente de aduanas que tramitó las importaciones en virtud de las cuales le exige el pago de los tributos a la importación adelantados por él. Así, «quién puede deducir el IGIC satisfecho en las importaciones no es el que haya pagado al agente de aduanas sino aquél que sea importador de los bienes, es decir, quien sea destinatario de los mismos». Incluso, el art. 62 del Decreto 2538/1994 especifica que en ningún caso procede la deducción cuando los documentos justificativos del mencionado derecho no se expidan a cargo del sujeto pasivo que lo ejercite, o no se consigne en los mismos la identificación del destinatario.

En segundo lugar, la Junta niega la procedencia de la regularización de la situación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, con base en el art. 20.5b) LIGIC, puesto que no quedaba acreditado de forma suficiente ni la anulación efectiva del acuerdo de adquisición de un solar entre la entidad recurrente y la sociedad adquirente, ni la devolución de la garantía de compra inicialmente recibida. En particular, se habían aportado copias de documentos no acompañados de sus originales, sin sello ni firma o con firmas ilegibles, así como un extracto contable con un sello en el que constaba que se había recibido y contabilizado; pero no se adjuntaban certificados ni confirmaciones bancarias acreditativos del reembolso. Además, no sólo no quedaba acreditado que la operación sujeta al IGIC hubiese quedado sin efecto; tampoco se demostraba que se hubiese recuperado el importe satisfecho por la parte adquirente, con reembolso del IGIC soportado.

Respecto a la vulneración del principio de proporcionalidad en la imposición de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, alegada por la sociedad recurrente, interesa subrayar que «la oficina gestora actuó con pleno sometimiento y escrupuloso respeto a la legalidad vigente, sin que le fuera

dado desconocer lo que establece la norma legal aplicable, asumir funciones legislativas que no le corresponden, ni valorar el acierto de las medidas legislativas en materia fiscal adoptadas por quienes tienen potestad para ello». Asimismo, con base en la doctrina del Tribunal Supremo, se advierte: «puede que a la entidad reclamante le parezca desproporcionada la respuesta punitiva del legislador tributario a las infracciones tipificadas en los artículos 191.1 y 193.1 LGT, pero, una vez acreditado que su conducta se subsume en las infracciones previstas en dichos artículos y concurre el elemento subjetivo en el grado mínimo ex artículo 183.1 LGT, la oficina gestora no tenía otra opción que, sometiéndose a los principios de legalidad y tipicidad, aplicar la sanción prevista en la Ley para dicha infracción».

B) Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM)

1. Rectificación de la declaración aduanera — determinación de la partida arancelaria [arts. 88-89 y 98-99 Decreto 268/2011, y Regla 3a) del Reglamento de Ejecución (UE) nº 927/2012]

Son dos las cuestiones relativas al AIEM que plantea la reclamación nº JT 35/13/212, resuelta por la Junta Económico-Administrativa de Canarias el día 26 de febrero de 2015.

Por un lado, una cuestión de Derecho Tributario formal, consistente en determinar si cabe la solicitud de rectificación de la declaración de importación (DUA) por parte del sujeto pasivo. La Junta explica que el procedimiento para la rectificación de las declaraciones en las importaciones está regulado en el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Así, si bien el sujeto había solicitado la rectificación de la autoliquidación presentada, cuando se trata de importaciones, según especifican los arts. 88-89 y 98-99 del Decreto, «no cabe hablar de “rectificación de la autoliquidación”, y ello porque el legislador ha configurado el inicio del procedimiento de gestión del AIEM al margen de la autoliquidación, y sí mediante su acogimiento al esquema de la presentación de la “declaración” por parte del sujeto pasivo y la posterior “liquidación” que sobre la misma lleve a cabo la Administración Tributaria, por tanto, no dándose en el procedimiento de importación de mercancías la opción de la “autoliquidación” difícilmente podrá

darse la “rectificación” de la misma». Con todo, la rectificación sólo procede cuando se solicite: a) antes de que sea autorizado el levante; y b) antes de que se informe al declarante de que va a realizarse un examen de los bienes, o de haber sido comprobada la inexactitud de los datos por la Administración.

Por otro lado, se plantea a la Junta una cuestión de Derecho Tributario material, relativa a la clasificación arancelaria de las mercancías objeto de importación, y su consecuente tributación en el AIEM. A pesar de que la sociedad importadora había incluido la mercancía en una determinada partida arancelaria, sujeta y no exenta del Arbitrio, argumentaba que había cometido un error, puesto que la mercancía pertenecía a otra partida, no sujeta a tributación. En este sentido, tanto la factura comercial como la certificación expedida por el proveedor ponían de manifiesto que se trataba de “tiras de plástico de polietileno en palés”; en particular, productos de polietileno de baja densidad, utilizados para el almacenamiento y transporte de mercancías. La sociedad importadora alegaba que son productos industriales, «en el sentido de que forman parte de la cadena de agrupación de unidades, previa manipulación y corte, para facilitar el

almacenamiento de mercancías, no teniendo como utilización principal ni accesoria la de tapones, tapas o cualesquiera dispositivos de cierre». En cambio, la Administración afirmaba, y esta tesis es la que confirma la Junta, que las mercancías importadas se incluían, específicamente, en la partida comprensiva del conjunto de artículos de plástico que se utilizan de forma habitual como embalaje o para el transporte de toda clase de productos; en absoluto podían clasificarse como productos celulares o reforzados, estratificados, con soporte o combinados de un modo parecido con otras materias, entre los que se encuentran las placas, láminas, películas, hojas y tiras de plástico. Además, se advierte que la Regla 3a) de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Combinada, contenida en el Reglamento de Ejecución (UE) nº 927/2012 de la Comisión, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, relativo a la Nomenclatura arancelaria y estadística y al Arancel Aduanero Común, dispone que cuando una mercancía pueda clasificarse en dos o más partidas, según la regla 2b), la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico.

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 2015)

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 periodo 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 periodo 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 periodo impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2007, considero conveniente analizar si hablamos de <<**RIC/desde 2007**>> o de <<**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). El beneficio derivado del arrendamiento a vinculadas es apto.

- Reclamación RG 00-01432-2013. Fecha 9 de octubre de 2014. Resolución de recurso de alzada interpuesto por el interesado.

El Tribunal recuerda que se ha pronunciado sobre la cuestión relativa a la aptitud para la dotación de la RIC del beneficio derivado del arrendamiento a vinculadas en la Resolución de fecha 29/01/2009 (RG 2887/2007) en el sentido de considerar que la aplicación de este régimen especial por parte de las entidades arrendadoras exige que no exista vinculación con el arrendatario.

Sin embargo, el Tribunal considera que debe modificar el criterio recogido teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

En el apartado 1 del transcrito artículo 27 se regulan como entidades que pueden beneficiarse de este régimen las sociedades y demás

entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades sin establecer limitación alguna respecto a la actividad desarrollada. Cuando el apartado 2 del mismo artículo establece límites respecto al beneficio que puede ser objeto de dotación de la Reserva regulada, no se refiere tampoco a los ingresos procedentes de la actividad de arrendamiento. Continúa el apartado 3 regulando obligaciones formales relativas a este beneficio fiscal y los apartados 4 y 5 estableciendo las condiciones que debe cumplir la materialización de la reserva dotada.

Entiende, pues, el TEAC que el apartado 5 está excluyendo el arrendamiento o cesión de los activos en los que se materializa la reserva, pero sin condicionar la aptitud del beneficio, añadiendo que en el mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su Consulta de V1541-09, de 25/06/2009, aunque referida a la redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994 vigente a partir de 01/01/2007, tras la modificación aprobada por Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre.

Comentario personal:

El tema de la aptitud del beneficio derivado del arrendamiento a partes vinculadas es uno de esos, no extraños en la RIC, que pueden conducir a la fatalidad y

al desaliento aun a los menos proclives al desánimo.

Recordemos que, en un principio, bajo la redacción del artículo 27 vigente hasta 31/12/2006 tanto la DGT como el TEAC y el TEARC venían entendiendo mayoritariamente que el beneficio derivado del arrendamiento a vinculadas no resultaba apto para dotar la RIC. Pues bien, ahora el TEAC decide cambiar de criterio, declarando que el arrendamiento a partes vinculadas no excluye per se la aptitud del beneficio. Nos hallamos, por tanto, por ahora (salvo error u omisión por mi parte) ante un único pronunciamiento que no constituye doctrina vinculante, pero que, en cualquier caso, parece anunciarla.

Por otro lado, bajo la redacción del artículo 27 ofrecido por el RD Ley 12/2006, la DGT venía entendiendo que la interpretación no era la misma que para la RIC antigua, de manera que en consulta V1541-09, de 25 de junio de 2009, manifestó que los requisitos del apartado 8 sólo se exigían para la materialización y el mantenimiento pero sin limitar en sí la aptitud del beneficio para la dotación de la reserva. Sin embargo, en vía económico administrativa, encontrábamos pronunciamientos que señalaban lo contrario (en este orden, podemos citar al TEARC en reclamación nº 35/035508/2010, de 29 de mayo de 2013). Finalmente, la DGT, en consulta V3563-13, de fecha 11 de diciembre de 2013, modifica su postura y sienta que bajo la redacción aplicable desde 2007 el beneficio derivado del alquiler a vinculados no vale para dotar la RIC.

Parecía que la cosa se estaba asentando cuando, como suele suceder con la RIC, llega este pronunciamiento del TEAC. El problema no es tanto que el Tribunal Central cambie su criterio para la RIC antigua, lo problemático es que lo haga remitiéndose a los pronunciamientos de Tributos para la RIC/2007 previos a que éste, a su vez, rectificara su postura.

En fin, pienso que las cuestiones relativas a la aptitud de beneficio en el marco de la RIC antigua pocos problemas prácticos le quedan, dadas las fechas en que nos encontramos. El problema lo tenemos en la RIC/2007.

RIC (hasta 2006). Materialización.

La entrada en funcionamiento de los inmuebles destinados al arrendamiento se produce con su alquiler efectivo.

➤ Reclamación RG 00-02236-2012. Fecha 9 de octubre de 2014. Resolución de recurso de alzada interpuesto por el interesado.

El Tribunal Central declara que en el caso de materialización en inmuebles (en el marco de una explotación económica) se produce el incumplimiento de esta obligación cuando, dentro del plazo establecido para la misma, no se ha iniciado el arrendamiento, es decir, no se ha puesto en funcionamiento el activo a los fines de la actividad empresarial. Subraya el Tribunal que la inversión,

mediante la adquisición de los inmuebles, se produce a escasos días del término del plazo, por lo que resulta lógico que habiendo adquirido los inmuebles en esas fechas no le fuera posible a la entidad arrendarlos antes de la finalización del plazo establecido. Tratándose de elementos que en el momento de su adquisición están disponibles para ser utilizados, el TEAC entiende que no se puede hablar de un proceso de materialización que exija un período de adaptación de la inversión con la que poder excusar el exceso de plazo producido pues, de otro modo, se dejaría al albur del obligado tributario dicho plazo.

En consecuencia, considera el Tribunal que no puede entenderse materializada la reserva dentro del plazo que marca la norma puesto que, a pesar de que fueron adquiridos antes de la finalización de dicho período, no comenzó la explotación de los mismos.

Comentario personal:

Parece que el TEAC no puede ser más claro al expresar que los inmuebles destinados al arrendamiento no pueden entenderse utilizados o en arrendamiento efectivo hasta que no hayan sido alquilados, no bastando el mero ofrecimiento en el mercado.

No quiero insistir en el tema, pero en mi opinión no ofrece muchas dudas que la utilización o entrada en funcionamiento efectivo (como estadio ulterior a la afectación o a hallarse en meras condiciones de funcionamiento) supone la ultimación de la incorporación de los bienes de inversión al proceso productivo, mediante el empleo de los mismos en el uso o destino para el que se adquirieron. No significa esto que la ultimación o utilización requiera necesariamente, en todos los casos, la generación de ingresos. Lo que significa es que tienen que contribuir positivamente a tal generación, mediante -lo repetimos- el empleo en el destino que le es propio. Y en el caso de los inmuebles destinados al alquiler la finalidad que culmina su incorporación al proceso productivo parece claro que acontece no con el mero ofrecimiento sino con su alquiler efectivo (lo que, en este particular caso, sí supone el devengo de ingresos).

RIC (hasta 2006). Es sancionable el incumplimiento del requisito de mantenimiento de las inversiones en los casos de déficit de materialización en ejercicio prescrito.

- Reclamación RG 00/2857/2012. Fecha 11 de septiembre de 2014. Resolución de recurso de alzada interpuesto por el interesado.

El Tribunal Central reitera su doctrina en orden a que para verificar el mantenimiento de las inversiones no puede sino comprobarse en qué se

materializó la reserva, de modo que no hay impedimento derivado de la prescripción para, de no haberse materializado la reserva en un ejercicio prescrito, regularizar por el subsiguiente incumplimiento de la obligación de mantenimiento. El Tribunal confirma asimismo la sanción impuesta.

Comentario personal:

El interés de esta reseña está, más que en reiterar la doctrina del TEAC, en resaltar la sancionabilidad de conducta.

En los supuestos de regularización del mantenimiento en los casos de defecto de inversión en ejercicios prescritos, se podría plantear la cuestión de si tal conducta es o no constitutiva de infracción. Habida cuenta que este tema ha sido objeto en el pasado de pronunciamientos vacilantes, cabría preguntarse si el incumplimiento del mantenimiento no sería culpable, entendiendo que el contribuyente que no había regularizado espontáneamente al fin del plazo la materialización frustrada podía actuar en la creencia que ya no debía regularizar - también espontáneamente- en el período de mantenimiento. O hablando en plata, que si no había regularizado él mismo por falta de materialización y la Administración no lo había “pillado”, ya era razonable entender que la prescripción le libraba de toda obligación en la fase de mantenimiento.

Particularmente, al margen de que desagrada a los principios elementales del ordenamiento jurídico que la prescripción pueda llevar consigo tal tipo de

planteamientos para aprovecharse de la propia ilicitud, opino que la cuestión de base era determinar si se podía regularizar o no en las circunstancias mencionadas. De este modo, una vez sentado que sí cabe la regularización (espontánea por el beneficiario del incentivo o, en sustitución de éste, por la Inspección), la culpabilidad de la conducta ha de valorarse como siempre, al margen de las dudas que con respecto a la liquidación se plantearon debido a la prescripción. Esto es, ha de analizarse si es diligente o no el incumplimiento en sí del mantenimiento de las inversiones, al margen de otros aspectos previos. Ya hemos dicho en repetidas ocasiones que no se trata de exigir el mantenimiento de algo que no ha existido. De lo que se trata es de reclamar la presencia en el patrimonio de las inversiones a que el beneficiario se comprometió cuando disfrutó de un ahorro tributario por la RIC. Así pues, lo único que hay que valorar es si el dato de que no figuren en el patrimonio dichas inversiones comprometidas es o no culpable en base a los hechos directamente observables.

Bien es cierto que en la resolución reseñada el TEAC no entra en reflexiones del tipo enunciado. Pero, en todo caso, es de destacar que se confirma la sanción.

RIC (hasta 2006). Incumplimiento del requisito de mantenimiento por desafectación en caso de jubilación. La utilización de los inmuebles destinados al alquiler coincide con su arrendamiento efectivo.

- Reclamación RG 4790-2011.
Fecha 5 de febrero de 2015.
Única instancia.

La cuestión planteada es si la desafectación de los activos provocada por la jubilación de la persona física reclamante (un notario) supone el incumplimiento del requisito de mantenimiento.

En particular, el reclamante mantiene que no debe considerarse como transmisión del activo en el que se ha materializado la RIC que deba suponer la pérdida del beneficio fiscal la desafectación provocada por un acto ajeno a su voluntad, que le imposibilita legalmente para ejercer su actividad, como es la jubilación, asentando su alegato en la involuntariedad de la contingencia sufrida y en que los bienes afectos a su actividad profesional de notario no se transmiten a un tercero tras su jubilación, sino que permanecen en su patrimonio.

El Tribunal Central desestima la alegación, declarando que el requisito sustancial, como se desprende del texto legal, no es el mantenimiento en el patrimonio del contribuyente sino “en funcionamiento en la empresa”, como corresponde no sólo al literal de la ley, sino también a la finalidad del incentivo fiscal que rebajó muy sustancialmente la tributación de los

beneficios de la notaría a cambio de la inversión de los mismos y del mantenimiento por cinco años en funcionamiento de dicha inversión. Sólo cabe hablar -en opinión del TEAC- de mantenimiento de la inversión en activos si éstos continúan al servicio de una actividad económica como elementos productivos al servicio de la misma, en coherencia con las más básicas normas contables y con el respeto a la finalidad del incentivo. Por ello podría plantearse la ausencia de incumplimiento si tras la jubilación del contribuyente su actividad continuara desarrollándose por otro profesional y los activos en los que invirtió permanecieran afectos a la realización de una actividad económica pero no si, como ocurre en este caso, se han desafectado.

Por otro lado, el motivo por el que la actividad económica se deja de realizar, la jubilación, o bien es voluntaria, o bien, si resulta forzada por alcanzar la edad que la ley impone, resulta, en opinión del Tribunal, del todo previsible, por lo que no se aprecia causa alguna de fuerza mayor que permita excepcionar la regla que condiciona la consolidación del incentivo disfrutado al mantenimiento de la inversión en funcionamiento al servicio de una actividad económica.

Además de lo anterior, también se analiza el cumplimiento la materialización indirecta asociada a participaciones en el capital de una entidad que realiza inversiones en inmuebles destinados al arrendamiento y que reúne los requisitos de local y empleado, por lo que no se discute la naturaleza económica de la explotación. La Inspección considera que la entidad participada no ha cumplido debidamente la obligación de materialización del suscriptor (el notario) habida cuenta que al fin de plazo los inmuebles no estaban arrendados.

El Tribunal Económico Administrativo Central concluye que la Inspección expone con acierto que los inmuebles destinados al arrendamiento y que pretenden ser materialización de la RIC no pueden reputarse utilizados, como exige la norma, hasta el arrendamiento efectivo, sin invocar ninguna causa objetiva ajena a la voluntad del reclamante que haya impedido el inicio efectivo de la actividad. Añade el Tribunal (citando a la Audiencia Nacional en sentencia de 17 de mayo de 2012, recurso contencioso administrativo 277/2009) que el reclamante no aporta prueba alguna que permita saber el momento en que se efectuaron los intentos de alquiler, de modo que esta ausencia impide

plantearse si quiera un inicio efectivo de la actividad arrendataria anterior a los contratos de arrendamiento celebrados.

Comentario personal:

Respecto a la primera cuestión planteada, hay que destacar que el TEAC sostiene que la jubilación obliga a regularizar el incentivo fiscal por cuanto supone que las inversiones que estaban afectas a la actividad económica que venía desarrollándose por la persona física pasan a desafectarse de la misma.

Sin embargo, pese a la declaración anterior, el TEAC añade que *<<podría plantearse la ausencia de incumplimiento si tras la jubilación del contribuyente su actividad continuara desarrollándose por otro profesional y los activos en los que invirtió permanecieran afectos a la realización de una actividad económica>>*. Es importante subrayar que el Tribunal limita a formular un planteamiento pero sin ofrecer la repuesta.

Pues bien, en mi opinión particular, dicha respuesta ha de ser negativa, por cuanto no se pueden confundir, como ha tenido la oportunidad de señalar el propio TEAC (RG 1064-09, resolución de recurso de alzada ordinario interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, de fecha 3 de marzo de 2010), los fenómenos de la sucesión en los derechos y obligaciones (entre ellos las tributarias) y la subrogación en el cumplimiento de los requisitos asociados a la consolidación de los incentivos fiscales. En la sucesión, el

sucesor asume la situación existente tras la muerte del finado o la desaparición de la personalidad jurídica de la sociedad, asumiendo los derechos y obligaciones de contenido patrimonial, pero no los personalísimos que desaparecen con el causante. Así deberá cumplir, por ejemplo, la obligación de autoliquidación e ingreso de una obligación tributaria devengada durante la existencia del causante, pero, como norma general, no podrá cumplir con los requisitos asociados a la consolidación de los incentivos fiscales que, debido a su carácter personalísimo, resultan inevitablemente incumplidos. En cambio, otra cosa distinta es la subrogación. En la subrogación se actúa como si no se hubiera producido la extinción de la personalidad del causante. Se trata, en el fondo, de una especie de ficción legal, que supone una excepción a las reglas generales de la sucesión del Derecho Común, de modo que permite a otro cumplir una serie de obligaciones -personalísimas- que quedaban pendientes. Y esta excepción opera porque, precisamente, hay una norma especial que así lo contempla. En ausencia de dicha norma operaría la sucesión y no la subrogación y las obligaciones personalísimas (como la consolidación de los incentivos fiscales) resultarían incumplidas. Pues bien, en el ámbito tributario, las normas que permiten la subrogación son el artículo 84 de la (actual) Ley 27/2014 del IS en el ámbito del régimen FEAC y el artículo 19 de RD 1758/2007 para la transmisión mortis causa de las personas físicas. Fuera del FEAC y de la mortis causa no hay subrogación. Por ello, en la hipótesis de que, tras la jubilación del notario, otro notario siguiera su actividad con los mismos activos fijos, el primero debería (en

mi opinión) regularizar las obligaciones asociadas a la RIC pendientes.

Enlazando con el asunto anterior, podemos hacer mención al asunto de la existencia de un centro de actividad en Canarias como presupuesto necesario para poder cumplir los requisitos, tanto de materialización como de mantenimiento, asociados a la consolidación de la RIC. La liquidación que es objeto de la resolución que reseñamos no regulariza por este motivo, es verdad, lo que impide que el TEAC pueda abordar el análisis del tema. Ahora bien, en cualquier caso, hemos de recordar que la DGT se ha pronunciado reiteradamente acerca de que la existencia de un centro de actividad económica en Canarias es condición sine qua non para la consolidación del incentivo fiscal y, por tanto, cuando quién fue beneficiario de la RIC deja de disponer de un centro de actividad en el archipiélago (ya sea porque cesa en su actividad, ya porque pasa a ejercerla en lugar distinto) deberá devolver al erario público el ahorro previamente disfrutado siempre que restaren compromisos de materialización o de mantenimiento de las inversiones pendientes de cumplir. Tal consecuencia se aplica a todo tipo de inversiones, tanto en inmovilizado material o intangible, como incluso en deuda pública o en participaciones en entidades (pese a que las entidades participadas continúen ejerciendo una explotación económica en Canarias). En este orden, podemos citar la consulta V0373-15, de fecha 2 de febrero de 2015, en este mismo número de la revista.

En lo que se refiere a la segunda cuestión, el TEAC reitera su criterio de que la utilización de los inmuebles destinados al

alquiler coincide con el arrendamiento efectivo. Si bien, la siguiente mención a la oferta en el mercado de alquiler, oscurece un tanto sus palabras. En cualquier caso, pienso que debemos interpretar esta resolución en coherencia con la doctrina reiterada del mismo Tribunal, de forma que hay que entender, como antes dijimos, que la utilización o entrada en funcionamiento equivale al alquiler efectivo y no a la mera oferta, pero permitiendo una cierta demora en esta utilización, aun después del plazo de materialización, siempre que se produzca en el curso de un proceso ininterrumpido tendente a tal fin, sin interrupciones anómalas imputables al sujeto pasivo.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

***RIC (hasta 2006). Cuestiones
varias. Mantenimiento: posibilidad
de regularizar en los casos de
déficit de materialización en
ejercicios prescritos y posibilidad
de regularización en cualquiera
de los años incursos en el período
de mantenimiento. Arrendamiento
de inmuebles: los requisitos
objetivos son necesarios pero no
suficientes. Doctrina de los actos
propios: no vinculación a los actos
de la ATC. Materialización
indirecta: no obligatoriedad de
comprobar a la entidad
participada.***

➤ Reclamación nº 35/05654/2012.
Primera instancia. TEAR de
Canarias. Sala de Las Palmas.
Única instancia. Fecha 18 de
diciembre de 2014.

La resolución que ahora nos ocupa versa sobre una persona física que materializa (parte de) diversas RICs que había dotado mediante la suscripción de participaciones en una entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles y que dispone del local y empleado.

La Inspección considera que la actividad que ejerce la entidad participada no es económica, dado que la concurrencia del local y el empleado es meramente formal, y ello pese a que en unas actuaciones previas realizadas por la Administración Tributaria Canaria (parece que) no se discutió la naturaleza empresarial. Efectúa entonces la Inspección una reordenación de inversiones, afectado las inversiones aptas a las reservas más antiguas. Tras lo cual se pone de manifiesto un incumplimiento del requisito de mantenimiento de las inversiones correlativas a la dotación de algunas RICs y también un déficit de materialización de las reservas más recientes.

El TEARC confirma la regularización.

Comentario personal.

La resolución ahora reseñada ofrece una miscelánea de cuestiones, algunas más novedosas y otras menos. En cualquier caso, recomiendo su lectura pues ofrece una exposición clara y didáctica de muchos temas, ofreciendo incluso nuevas perspectivas y argumentos interesantes sobre asuntos tradicionalmente litigiosos.

Como asentamiento de una doctrina ya conocida tenemos que:

-Se recoge el criterio del TEAC y del TS de que los requisitos asociados a la RIC son concatenados y sucesivos, con sustantividad propia, de forma que es posible regularizar por ausencia en el patrimonio de las inversiones correlativas a la dotación de la RIC pese a que se constate un incumplimiento de la obligación de materialización en un ejercicio prescrito.

-Se considera procedente que la Inspección efectúe una reordenación de inversiones, en aras de la búsqueda del menor perjuicio para el contribuyente, afectando las inversiones aptas a las reservas más antiguas, asumiendo que de ello pueda derivarse un incumplimiento de la obligación de materialización de las reservas más recientes.

-Pese a reconocer lo vacilante de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia en esta materia, se acoge la tesis de que los requisitos objetivos (local exclusivo y empleado a jornada completa) previstos para otorgar sustancia económica al arrendamiento de inmuebles son eso, auténticos requisitos legales, y no una

presunción que admita la prueba por otros medios, recordando, eso sí, que tales requisitos resultan necesarios pero no suficientes, de manera que su mera presencia formal no basta.

En este orden, yo destacaría la siguiente reflexión que efectúa el Tribunal. Señala el TEARC que << (...) a diferencia de lo que ocurre con las rentas pasivas - en las que su perceptor realiza una actividad organizativa mínima consistente básicamente en decidir el tipo de inversión a realizar y una vez realizada ésta gestionar la percepción de las rentas-, cuando nos encontramos con una actividad empresarial siempre concurre en ella un elemento claramente activo que se manifiesta en un deseo del empresario de realizar todas aquellas actuaciones necesarias para potenciar el valor añadido de su actividad y, con los mismos medios materiales y humanos, incrementar sus beneficios. Pues bien, ninguna de las notas descritas aprecia este Tribunal que concurren en la actividad desarrollada por la sociedad precisamente por disponer de un número bastante limitado de inmuebles>>.

Y como criterios algo más novedosos o recientes, resaltaría los siguientes:

-Me parece muy relevante que el Tribunal se vuelva a pronunciar expresa y rotundamente acerca de que el requisito de mantenimiento de las inversiones es continuado en el tiempo, por lo que es posible regularizar en el primer ejercicio no prescrito en que se constate su incumplimiento. (En el mismo sentido: Reclamación nº 35/05649/2012. Única instancia. TEAR de Canarias. Sala de las

Palmas. Fecha 31 de octubre de 2014. Nº anterior de la revista).

Señala el TEAR una idea que desde esta sección de la Revista quien suscribe venía defendiendo. La previsión legal de que hay que regularizar en el ejercicio de incumplimiento no significa que sólo se pueda regularizar en un único año pues se incumple igual y con la misma intensidad en cualquiera de los ejercicios en que se constate que no figuran en el patrimonio las inversiones comprometidas correlativas a la dotación de una RIC previamente dotada.

-También es relevante que el TEAR declare que, en los supuestos de materialización indirecta, no es necesario, ni mucho menos obligatorio, que se incoe una actuación inspectora directamente respecto de la sociedad participada por parte de la Agencia Tributaria.

-Por último subrayaría el pronunciamiento del Tribunal Regional sobre la (no) vinculación de la Inspección de los tributos del Estado a los pronunciamientos de la ATC sobre unos mismos hechos, puesto que la comprobación de la RIC es competencia exclusiva del Estado.

Inciendo en este mismo tema (es decir, en la doctrina de los actos propios) podemos aprovechar para citar la resolución del TEARC recaída en resolución 35/00107/2013, de fecha 26 de junio de 2015, que resuelve que la AEAT no queda vinculada por haber calificado ella misma, en unas actuaciones previas relativas a periodos anteriores, la actividad de arrendamiento de inmuebles como económica. El TEARC Las Palmas entiende

que en estos casos no hay vinculación por los actos propios, puesto que hay que valorar los hechos del periodo comprobado, que pueden ser diferentes a los del pronunciamiento anterior. (En el mismo sentido podemos citar sentencia de la AN, de 17 de julio de 2014, nº recurso 449/2011).

RIC (hasta 2006). Autoliquidación extemporánea. Es requisito esencial la prueba del acuerdo de dotación en plazo mercantil.

➤ Reclamación nº 35/01541/2012.
Fecha 26 de junio de 2015.
TEAR de Canarias. Sala de Las Palmas. Primera instancia.

El Tribunal señala que el disfrute del beneficio fiscal derivado de la RIC no requiere que la autoliquidación sea presentada dentro del plazo establecido en la normativa tributaria aunque sí, claro está, la prueba de que se cumplen con todos los requisitos establecidos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de forma que 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. Y es que 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 -según el TEARC- 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 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.

De todo ello infiere el Tribunal Regional 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 destinan a reservas no vendrían marcado por ningún tipo de motivación económica persistente en el tiempo, sino únicamente por motivos de oportunidad fiscal.

En estas circunstancias, aunque la presentación por parte de la reclamante de la autoliquidación fuera de plazo en la que se aplica la RIC no necesariamente supone la privación del beneficio fiscal, sí que le despoja de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación a la reserva obligándole en consecuencia a la prueba de la misma por cualquiera de los medios admitidos en derecho tal y como establece el precitado apartado 8.

La Sala de Las Palmas continúa diciendo que más dudoso es si resulta necesario que el acuerdo de aprobación de resultados y su distribución, en definitiva la dotación a la RIC, se adopte dentro del plazo fijado por la legislación mercantil.

Ahora bien, la Sala despeja sus dudas señalando que tal cuestión ha sido ya abordada tanto por el Tribunal Económico-Administrativo Central como por el propio Tribunal Supremo, en la misma línea que previamente había adoptado la Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, fijándose así al respecto una doctrina de la que a continuación deja constancia, y asume en la presente resolución, y que se concreta en que para que sea admisible la dotación a

la RIC cuando la autoliquidación del impuesto se haya presentado fuera de plazo, se torna necesario que los socios acuerden la distribución de resultados -y en ella, claro está, se recoja la dotación- dentro del plazo que marca la normativa mercantil.

Así, se recoge en la resolución del TEAC de fecha 29 de junio de 2006 (RG.: 4414-04) Esta resolución del TEAC fue confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 2 de junio de 2008 (Rec. n.º 684/2006). Y, a su vez, la sentencia de la AN de 2 de junio de 2008, fue confirmada también por el Tribunal Supremo en sentencia de 9 de marzo de 2012 (Rec. Nº 5630/2008) que estimaba correcta la regularización practicada por la Inspección, aunque anulando la sanción anudada a la misma.

De acuerdo con la doctrina expuesta, la Sala de Las Palmas concluye que para que sea admisible una dotación a la RIC cuando la autoliquidación del impuesto se haya presentado fuera de plazo, es necesario que esté acreditado que dicha dotación haya sido acordada previamente por el órgano social competente para ello, y que dicho acuerdo (de distribución de resultados) se haya producido dentro del plazo que marca la normativa mercantil (artículos 95 y 218 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22

de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y 365 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.)

En el caso de la resolución ahora reseñada, se presentó de forma extemporánea -el 28 de marzo de 2008- la autoliquidación por el Impuesto de Sociedades en la que se consignó la dotación a la RIC por el ejercicio 2006. La aprobación de dicha dotación por el órgano competente dentro del plazo de la normativa mercantil no puede considerarse acreditada por el depósito de las cuentas anuales del ejercicio, puesto que también se produjo tardíamente, en concreto el 10 de junio de 2008. Ni tampoco puede considerarse acreditada por la existencia de una legitimación notarial de las firmas del acuerdo de distribución de resultados, por cuanto ésta se produjo el 19 de febrero de 2008. Así las cosas, y no habiendo quedado acreditada la aprobación de la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias dentro del plazo fijado por la normativa mercantil para la distribución de resultados, el TEAR no da por válida dicha dotación y confirma en consecuencia su regularización con liquidación de intereses de demora en los términos del apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de

julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la redacción dada por la Ley 53/2002 de 30 de diciembre.

Comentario personal:

La resolución que ahora nos ocupa versa sobre uno de nuestros tradicionales temas controvertidos: las autoliquidaciones extemporáneas en las que se aplica la RIC.

En estos casos, tanto la Sala de Las Palmas como la de SC de Tenerife, convenían en que la dotación de la reserva debía ser previa a la presentación de la autoliquidación. Ahora bien, mientras que la Sala Desconcentrada en SC de Tenerife entendía que era necesario que la dotación se efectuara dentro del plazo mercantil, la Sala de Las Palmas no opinaba lo mismo, considerando que bastaba con la dotación previa a la autoliquidación.

Con esta resolución la Sala de Las Palmas modifica su postura y asume expresamente la de la Sala de Tenerife, acogiendo el criterio expresado por el TEAC, confirmado por la AN y, a su vez, por el TS.

Por consiguiente, parece que va asentándose la doctrina de la que dotación de la RIC (el acuerdo social) es un requisito esencial sometido a un plazo que viene determinado, no sólo por la fecha efectiva de presentación de la autoliquidación, sino también por la propia normativa mercantil.

Ahora bien, otra cosa es cómo se prueba que se ha cumplido dicho requisito de dotación en plazo.

La resolución que ahora nos ocupa no entra en muchas disquisiciones al respecto y entiende que la presentación de la autoliquidación un poco más de un año después del que fija la normativa tributaria y la legitimación de la firma de los administradores y el depósito de cuentas también después (más un año después) del plazo mercantil, no permite tener por acreditada la dotación en plazo.

Para mayores reflexiones al respecto de la prueba me remito al nº 40 de la Revista.

RIC (hasta 2006). Es inversión anticipada la realizada en el ejercicio de dotación antes de la obtención del beneficio con el que se dota la reserva. La presentación del formulario de financiación constituye un requisito esencial.

➤ Reclamación nº 35/01647/2012. Fecha 30 de enero de 2015. TEAR de Canarias. Sala de Las Palmas. Primera instancia.

La Inspección no considera procedente la materialización - adquisición de una grúa afecta a la actividad de la empresa- en el ejercicio 2003 derivada de una dotación practicada en el mismo año, toda vez que en la fecha de su adquisición -2 de enero (primer día hábil)- no cabe concebir la generación de recursos propios

suficientes para acometer dicha inversión (nada menos que 896.740,32 €.). La Inspección considera que dicha inversión es perfectamente válida a efectos del cumplimiento del requisito de materialización, pero no respecto de la dotación del ejercicio 2003, sino de un ejercicio anterior ya que el interesado no ha aportado en el curso del procedimiento prueba alguna en los términos del artículo 105 de la LGT que acredite la obtención de beneficios tan abultados en tan brevísimo lapso de tiempo (dos días).

Además, tampoco procedería la consideración de esta inversión como "inversión anticipada" al no cumplirse los requisitos previstos en el apartado 10 del artículo 27 de la Ley 19/1994, el cual señala que:

<<Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la reserva para inversiones, siempre que cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo y las citadas dotaciones se realicen con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2006.

Se comunicará la citada materialización y su sistema de financiación 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 previstos en este apartado ocasionará la pérdida del beneficio fiscal y será de aplicación lo previsto en el apartado 8 de este artículo>>.

El TEARC desestima la reclamación y confirma la liquidación administrativa.

Comentario personal:

La resolución que ahora reseñamos aborda un aspecto de la RIC cuyos perfiles están, en mucho de sus aspectos, aún pendientes de precisar. Me refiero a la inversión anticipada.

La delimitación de la inversión anticipada queda clara con la redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994 ofrecida por el Real Decreto Ley 12/2006. Es inversión anticipada la realizada en el mismo año de obtención del beneficio con el que se dota la reserva.

En cambio, con la RIC/hasta 2006 las inversiones realizadas en el mismo año de obtención del beneficio no se califican expresamente como anticipadas, pudiendo darse la circunstancia de que la inversión se efectuara antes de obtener un resultado suficiente que poder aplicar a la misma. Como fácilmente se observa, con esto se

desnaturaliza la configuración normal del incentivo que consiste en la inmovilización de un beneficio para acometer inversiones futuras.

Pues bien, la presente resolución aborda esta cuestión, calificando como inversión anticipada la realizada en el mismo ejercicio de obtención del beneficio con el que se dota la reserva pero en un momento temporal, en el curso del mismo, en el que no se habían generado aún resultados suficientes para acometer aquella inversión.

La calificación de la inversión como anticipada supone, lógicamente, la aplicación de las exigencias que el artículo 27 prevé para esta modalidad y que consisten en que se presente, conjuntamente con la autoliquidación del ejercicio en que se acomete la inversión anticipada, un formulario en el que se comunique a la Administración la citada materialización y su sistema de financiación.

Pues bien, el Tribunal se refiere a las consecuencias de la falta de presentación del citado formulario de financiación, determinando que impide considerar la inversión como válida para materializar la reserva dotada con el beneficio del mismo ejercicio.

Pensemos en lo que (se supone) hizo el obligado tributario a que se refiere esta resolución.

Presentaría la autoliquidación del ejercicio de inversión, consignado en las casillas informativas que había materializado la RIC correspondiente a

dicho período mediante una inversión realizada en el mismo ejercicio. Ahora bien, sin marcar la casilla informativa de la opción por la materialización anticipada y sin presentar tampoco la comunicación con el formulario de financiación.

En este escenario, el TEARC no permite considerar la inversión mencionada como materialización de la RIC dotada con el beneficio del mismo ejercicio. Y, por mi parte, no puedo más que compartir el criterio del Tribunal, por cuanto otra cosa supondría que el plazo efectivo de materialización de la RIC sería de 8 años, algo muy distinto de lo querido por el legislador. En fin, que no hablamos de un mero requisito formal sino del ejercicio de una auténtica opción.

RIC (hasta 2006). Mantenimiento: posibilidad de regularizar en los casos de déficit de materialización en ejercicios prescritos. Cuestión adicional: casillas informativas.

➤ Reclamación nº. Fecha 38/02584/2012. Fecha 28 de noviembre de 2014. TEAR de Canarias. Sala Desconcentrada de SC de Tenerife. Única instancia.

Una entidad aplica la reducción en concepto de RIC en 2001. La dotación de la RIC se efectúa con beneficios no derivados del desarrollo de una explotación empresarial ya que se dedica al arrendamiento de inmuebles sin que tal actividad tuviera sustancia económica.

La única inversión efectuada por la sociedad consiste en la adquisición de dos inmuebles en 2003, destinados también al arrendamiento no económico.

La Inspección se refiere al ejercicio 2006. Se regulariza la RIC/2001 por incumplimiento del requisito de mantenimiento de las inversiones.

La entidad interesada alega que, dado que no declaró haber materializado en plazo la RIC/2001, la Administración ha de dar por buena la no materialización puesto que el ejercicio en que vencía la materialización ya estaba prescrito en 2006 y, por tanto, no puede regularizarse el mantenimiento de una materialización que no se ha producido.

La Sala de Tenerife, reproduciendo la doctrina del TEAC en la materia, declara que resulta del todo punto indiferente que la inversión realizada por el contribuyente en 2003 se haya aplicado o no la materialización de la reserva, ya que cabe la regularización de cada uno de los requisitos del incentivo fiscal en caso de incumplimiento, sin que la circunstancia de no haber procedido a regularizar el anterior impida entrar

en la comprobación del requisito que aún se halla en plazo de regularización.

El TEARC confirma no sólo la liquidación, sino también la sanción impuesta.

Comentario personal:

La presente resolución aplica la doctrina consolidada en vía económico administrativa (y también por el TS) acerca de que es posible regularizar por incumplimiento de la obligación de mantenimiento de las inversiones en las condiciones legales pese a que se constate un incumplimiento del previo del requisito de materialización en un ejercicio en que el derecho a liquidar está prescrito.

RIC (hasta 2006). FEAC. Escisión parcial. Porcentaje de subrogación en la obligación de materialización.

➤ Reclamación nº. Fecha 38/03030/11. Fecha 28 de noviembre de 2014. TEAR de Canarias. Sala Desconcentrada de SC de Tenerife. Única instancia.

Una entidad se escinde parcialmente. La entidad escindida conserva su personalidad jurídica pero transmite varias ramas de actividad a sociedades de nueva creación.

Las actuaciones vienen referidas a una de las sociedades beneficiarias de la escisión.

La Inspección de los tributos sostiene que la escisión parcial supone una sucesión a título universal, de modo que, siendo de aplicación el régimen FEAC, la sociedad adquirente se subroga en la obligación de materialización (aún pendiente) de la reserva dotada por la sociedad escindida en la misma proporción en la que recibe el patrimonio de ésta. Como la escindida no ha acometido inversiones que permitan cubrir esa proporción, se regulariza por incumplimiento de la obligación de materialización.

El TEAR considera ajustada a Derecho la liquidación administrativa.

Comentario personal:

La resolución ahora reseñada plantea una de las cuestiones relativas a la RIC más complejas.

Las operaciones de restructuración empresarial que suponen una sucesión a título universal (fusión y escisión total y parcial), en caso de ser de aplicación el régimen FEAC, permiten que las entidades adquirentes del patrimonio se subroguen en el cumplimiento de la obligación de materialización pendiente de las reservas dotadas por la transmitente. Pero la subrogación en el cumplimiento de esta obligación ¿puede ser objeto de autonomía

de la voluntad? Por ejemplo, pensemos que una sociedad escinde el 50 por 100 de su patrimonio en favor de otra (ya existente o de nueva creación). Si la sociedad transmitente tiene en su patrimonio neto reservas voluntarias por 50 u.m y RIC pendiente de materializar por otros 50 u.m ¿puede decidir libremente traspasar a la adquirente la totalidad de la RIC pendiente de materializar y quedarse con todas las voluntarias o a la inversa? O, por el contrario ¿debe transferir la obligación de materialización en la misma proporción que cede su patrimonio, es decir, al 50 por 100, de modo que la beneficiaria recibiría 25 de reservas voluntarias y 25 de RIC a materializar? O, incluso, más allá de lo anterior, ¿cabe exigir algún criterio de racionalidad económica?

En la resolución que ahora nos ocupa se acepta el criterio proporcional.

No obstante lo anterior, la cuestión sigue abierta (como luego veremos). Por esto no es ocioso referirse al criterio de la nueva Ley 27/2014 del IS que, en su artículo 84.2, dentro del régimen FEAC, señala que <<se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias: (...) b) La transmisión de una rama de actividad cuyos resultados hayan generado bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente. En este caso, se transmitirán las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas por la rama de actividad transmitida>>.

Si aplicamos, *mutatis mutandi*, el mismo criterio al ámbito de los incentivos fiscales, la RIC pendiente de materializar se transmitiría necesariamente a la entidad que recibe la rama de actividad que generó el beneficio con el que se dotó dicha reserva. Sin embargo, en mi opinión, merece una mayor reflexión (que la que permiten estas líneas) concluir una plena equiparación de la subrogación en los créditos tributarios (BIN) con la subrogación en las obligaciones asociadas a la consolidación de incentivos fiscales.

En cualquier caso, no debo terminar esta reseña sin mencionar que la resolución del TEARC recaída en esta reclamación 38/03030/2011 ha sido anulada recientemente por el TSJ mediante sentencia de 19/05/2015, recaída en recurso 47/2013. El breve y sorprendente razonamiento del TSJ es que la escisión parcial no supone una sucesión a título universal, en contradicción con lo que expresamente declara el artículo 70 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

RIC (hasta 2006). Dotación máxima. Distribución de beneficios vs concesión de préstamo.

- Reclamación nº. Fecha
38/02845/11. Fecha 17 de
diciembre de 2014. TEAR de
Canarias. Sala Desconcentrada de
SC de Tenerife. Primera
instancia.

Una entidad obtiene un importante beneficio derivado de la venta de unas parcelas, con cargo al cual se dota la RIC.

El importe obtenido por esta operación se entrega a los socios (dos únicos socios al 50 por 100) bajo la forma de préstamo concedido en el mismo ejercicio en que se realiza la operación.

Más adelante, años después, cuando la RIC dotada con el resultado de la venta se vuelve disponible, se comprueba que la entidad distribuye beneficios a los socios con cargo a dicha reserva que ya había quedado liberada.

El ejercicio objeto del procedimiento inspector es aquel en que tiene lugar la venta de la parcela y la distribución del numerario a los socios en forma de préstamo.

La Inspección considera que la entrega a los socios del producto de la venta en forma de préstamo, en el ejercicio de enajenación, esconde en realidad una distribución de utilidades en ese mismo momento, aplicando la figura de la simulación, lo que afecta a la dotación máxima de la RIC.

Añade el acto de liquidación, a modo de mayor abundamiento, que, en cualquier caso, la concesión de un

préstamo a los socios al 50 por 100, no podría calificarse como crédito para la sociedad, por cuanto, dada la distribución paritaria de la propiedad, la exigencia de la devolución del capital entregado, requeriría en todo caso el consenso de los dos socios, lo que desnaturaliza el contrato de préstamo.

La Sala de Tenerife acoge la alegación del reclamante, en orden a que, dada la dicción del artículo 16.1 de la LGT (*en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes*), la figura de la simulación no puede aplicarse para regularizar incentivos fiscales sino sólo en relación al hecho imponible. Por ello estima la pretensión en este extremo, anulando también la sanción.

Comentario personal:

Cabe apuntar que, al fin, el TEARC no anula liquidación, al concluir, con la Inspección, que, en todo caso, la actividad de compraventa desarrollada por la entidad no albergaba naturaleza económica.

Por otro lado, como comentario al criterio expresado por la Sala, no puede menos que recordarse que la RIC opera como reducción de la base imponible, así como que el hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades consiste en la obtención de rentas por las personas

jurídicas cuya medida es, precisamente, la base imponible. Si unimos ambas evidencias, no parece que ofrezca mucha duda que la RIC incide en el hecho imponible del IS por lo que -al menos quien suscribe- no comparte la postura de la Sala.

En todo caso, las resoluciones del TEAC son reiteradas aceptando sin dificultad que la simulación sea aplicable para regularizar incentivos fiscales en general (por todas podemos citar, TEAC 1981/2009 de 07/04/2010 y TEAC 58/2009 de 17/03/2010).

Tampoco puede dejar de apuntarse que el TEARC no tiene en cuenta, ni se pronuncia, sobre las cuestiones referentes a la calificación contable de la operación que el acuerdo de liquidación incorporaba como argumento subsidiario.

RIC (hasta 2006). Dotación máxima. Gastos financieros computables para determinar el beneficio financiero no apto.

➤ Reclamación nº. Fecha 38/00889/2012. Fecha 29 de enero de 2015. TEAR de Canarias. Sala Desconcentrada de SC de Tenerife. Única instancia.

Una entidad obtiene ingresos financieros derivados de la titularidad de deuda pública canaria.

La Inspección excluye el importe de tales ingresos del beneficio ricable.

La entidad reclamante sostiene que el beneficio no apto no puede determinarse en el importe de los ingresos sino que deben deducirse de los mismos los gastos financieros. En concreto, los gastos financieros derivados de la préstamos suscritos para la adquisición de la deuda pública.

La Sala analiza tal pretensión y comienza señalando que no carece de lógica pensar que, en un contexto donde la magnitud a determinar sea el "beneficio financiero no apto" para dotar la RIC, tanto los ingresos como los gastos asociados al activo que los genera deban ser incluidos en el cálculo, toda vez que se trata de una dotación con cargo a beneficios y no con cargo a ingresos íntegros, de modo que si se excluyen de la dotación los ingresos financieros que no constituyen rendimientos de la explotación, deberían tenerse en consideración los gastos que se ocasionan para la obtención de los citados ingresos. Por tanto, deben descontarse los gastos financieros vinculados con los ingresos financieros, esto es, asociados al activo financiero o al rendimiento derivado del mismo, como podrían ser, a modo de ejemplo, los de mantenimiento.

Ahora bien, continúa diciendo el TEARC que otra cosa bien distinta es lo que pretende la reclamante. Los intereses derivados de préstamos empleados en la adquisición de los activos financieros que generan los ingresos no pueden calificarse como gastos financieros directamente asociados al activo, sino, más bien, como parte de la estructura de financiación ajena de la empresa. El hecho de que la corriente monetaria obtenida a través de financiación ajena pueda destinarse a la adquisición de los activos generadores de los ingresos financieros no puede vincularse, con un carácter finalista, con la realización de tales inversiones.

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

DAF. IRPF. Cuota sobre la que se calcula el límite en el caso de obtener rentas de fuente distinta a los rendimientos de actividades económicas.

- Reclamación 35/01462/2013.
Fecha 31 de marzo de 2015.
TEARC. Sala de Las Palmas.
Única instancia.

El Tribunal señala que la deducción por inversiones en activos fijos en Canarias es una deducción establecida en el IRPF, con remisión a lo establecido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, para aquellas personas físicas que desarrollen una actividad económica y cuyos límites, establecidos en el Impuesto sobre Sociedades en términos de cuota íntegra, se trasladan al IRPF en función también de la cuota íntegra, pero minorada en una serie de deducciones propias del IRPF y sin que exista atisbo alguno en su regulación de que dicha cuota sea exclusivamente la proveniente del ejercicio de actividades económicas y sin que pueda extrapolarse el hecho de que en otros beneficios fiscales aplicables en el archipiélago canario, como es el caso de la reserva para inversiones en Canarias o la bonificación para las empresas productoras de bienes corporales, el legislador sí haya recogido expresamente que la cuota sobre la que se aplican sea la procedente de rendimientos derivados de actividades económicas puesto que, precisamente, el hecho de que por parte del legislador nada se diga respecto de que la cuota íntegra que constituye el límite de la deducción analizada es la que provenga de las actividades económicas realizadas por el contribuyente, ni que esto se pueda inferir de la propia redacción del

precepto, pone de manifiesto que la cuota que opera de límite en la deducción es la que se recoge en el artículo 69.2 de la LIRPF y ello de acuerdo con la regulación que sobre la interpretación de las normas se contiene en el artículo 12.2 de la LGT (*en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*).

Y el TEAR recuerda que de acuerdo con los artículos 62 y 73 de la LIRPF, la cuota íntegra se define como el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base liquidable general y del ahorro, las cuales están constituidos por la totalidad de los rendimientos obtenidos en el período impositivo por el contribuyente, sin distinción.

Comentario personal:

El TEARC viene a recoger el criterio sentando por la DGT en consultas como la V0171-15, de fecha 19 de enero de 2015 (en este mismo nº de la Revista) y la V0781-14, de fecha 21 de marzo de 2014 (nº 41 de la revista, en esta misma sección), que sostiene que la cuota íntegra es única y que, por tanto, el límite que sobre la misma se establece para la DIC no puede venir referido a una cuota teórica correspondiente a rendimientos de actividades económicas desarrolladas por

establecimientos ubicados en Canarias. En consecuencia, la deducción generada por la inversión en un activo fijo que sirve al desarrollo de actividades económicas en Canarias puede servir para minorar la cuota originada por rendimientos de otras fuentes (financieras, mobiliarias o inmobiliarias) o incluso por rendimientos imputables a establecimientos situados fuera del archipiélago.

En el mismo sentido, pero referida a la deducción por inversiones medioambientales, se pronunció el TEARC en resolución de la reclamación 35/07441/2012, de 27/02/2014.

En contra hemos de advertir que existen sentencias del TS que señalan que cuando existe la titularidad de un establecimiento en Canarias y otro fuera, la DAFN sólo podría absorber cuota del EP en Canarias (STS de 26 de mayo de 2011, recaída en recurso 1408/2007, STS de 21 de marzo de 2011, recaía en recurso 912/2007).

DAF. La deducción generada en ejercicios prescritos se puede regularizar en un ejercicio no prescrito.

- Reclamación 38/00845/2012.
Fecha 29 de enero de 2015.
TEARC. Sala Desconcentrada en
SC de Tenerife. Única instancia.

El Tribunal señala que la Inspección puede modificar los saldos pendientes de aplicación de deducciones generadas en ejercicios

prescritos. Se basa para ello la Sala en las mismas normas y en la misma doctrina aplicable para las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación. A saber, los artículos 106.5 y 70.3 de la LGT, los cuales, según interpretación reiterada del TEAC (00/04564/2013 de 06/11/2014 y 3839/2010/50 de 30/01/2013) implican que *<<se mantiene el criterio relativo a afirmar las facultades de comprobación de la Inspección respecto de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores prescritos cuando se comprueben períodos no prescritos en los que tales bases se compensan. Se considera que cuando el artículo 106 de la Ley 58/2003 General Tributaria dice que las bases procedentes de ejercicios prescritos deberán acreditarse documentalmente, no se está refiriendo a la mera obligación de conservar la documentación puesto que dicho artículo no se encuadra dentro de la prescripción de obligaciones formales sino en el de valoración de la prueba>>*.

Comentario personal:

A diferencia de lo que sucedió con la compensación de bases imponibles negativas, en el caso de deducciones por inversiones acometidas en ejercicios prescritos y pendientes de aplicación, menos litigiosidad y polémica (al menos hasta donde conoce quien suscribe) suscitó

la posibilidad de comprobación de la realidad y aptitud de la inversión en el ejercicio no prescrito en que aplica la deducción. Así, en el caso de que se acometa una inversión, consignando en la autoliquidación correspondiente al ejercicio de realización de la inversión una deducción generada pero (por la razón que fuere) pendiente de aplicación, cuando más adelante el contribuyente pretende aplicar dicha deducción, parece que no se discute que debe acreditar la realidad, importe y aptitud de la inversión, por mucho que el ejercicio en que ésta se realizó se halle prescrito.

Otra cosa distinta son los saldos de deducción pendientes consignados en las autoliquidaciones de ejercicios no prescritos procedentes de ejercicios prescritos (esto es, saldos no aplicados generados en ejercicios prescritos). En estos casos, se trata de posibles créditos frente a la Hacienda Pública de los que meramente se informa en la casillas de la autoliquidación, sobre los que, si no son objeto de aplicación efectiva, parece que no es necesario que la Inspección tenga que pronunciarse.

Al menos así ha sido hasta la Ley 27/2014 del IS, puesto que el artículo 39.6 del nuevo texto legal fija un plazo de prescripción de 10 años para el derecho de la Administración para comprobar las deducciones a contar desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

BONIFICACIÓN PARA EMPRESAS PRODUCTORAS DE BIENES CORPORALES

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

Bonificación del art. 26 Ley 19/1994. IRPF. Imputación de gastos financieros para la determinación del rendimiento bonificable.

- Reclamación 38/02133/2011.
Fecha 28 de noviembre de 2014.
TEARC. Sala Desconcentrada de
SC de Tenerife. Única instancia.

La resolución que ahora abordamos versa, en última instancia, sobre cómo hay que interpretar la consulta de la DGT V0491-04, relativa a la bonificación de los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales aplicable a las empresas productoras de los mismos.

La contestación de la mencionada consulta es la siguiente:

<< (...) a los efectos de la determinación de la base de cálculo de dicha bonificación, en primer lugar se deberá determinar la base imponible total de dicha entidad, la cual vendrá determinada, mediante la aplicación, en su caso, de los ajustes

fiscales procedentes de acuerdo con el TRLIS, sobre el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones contables que se dicten en desarrollo de las citadas normas. Una vez determinada la base imponible de acuerdo con todo lo indicado, y presumiendo la existencia de renta positiva bonificada, en el supuesto de que concurran simultáneamente renta positiva no bonificada con renta negativa no bonificada, esta última compensará a las dos anteriores de acuerdo con un criterio de proporcionalidad. De tal manera que podrá aplicarse el porcentaje de la bonificación sobre la parte de la cuota que corresponda a la porción de la base imponible positiva, una vez efectuada la compensación conforme al criterio anterior, derivada de los rendimientos que dan derecho a la misma>>.

La presente resolución se plantea cómo se ha de aplicar el criterio expresado en esta consulta al caso concreto de la imputación de los gastos financieros.

En el caso de que el obligado tributario desarrolle dos actividades, una cuyos rendimientos están bonificados y otra cuyos rendimientos no lo están, la imputación de los

gastos financieros entre las dos para calcular la base de la bonificación, no tiene que ser necesariamente proporcional. Los gastos financieros pueden estar asociados exclusivamente a alguna de las actividades o distribuirse en base a algún criterio distinto. En aplicación del artículo 105 de la LGT, ha de ser el interesado que pretende una distribución proporcional de los gastos financieros a quien incumba la carga de probar que esto ha de ser así.

Comentario personal:

En fin, una cosa es que, si existen rendimientos positivos bonificados que concurran simultáneamente con rendimientos positivos no bonificados y con rendimientos negativos, el importe de estos últimos haya de distribuirse con arreglo a un criterio proporcional para minorar la base de la bonificación correspondiente a los primeros, y otra distinta es cómo debe calcularse la cuantía concreta del rendimiento derivado de cada actividad.

Se trata, en este último caso, de una cuestión propia de la disciplina de la contabilidad de costes. Desde esta perspectiva, en el supuesto de que haya incurrido en gastos financieros únicamente como consecuencia del desarrollo de una de las actividades que integran el objeto de la empresa, tales gastos han de imputarse sólo a esa actividad para el cálculo del rendimiento obtenido con la misma, sin que quepa una distribución proporcional. Es el interesado quien asume el onus probandi del criterio de distribución de los gastos

financieros, de forma que sólo en el caso de gastos financieros no asociados a una

actividad concreta podría admitirse un puro criterio proporcional.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL SISTEMA TRIBUTARIO CANARIO (febrero 2015 – julio 2015)

DIEGO LÓPEZ TEJERA

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

LEY GENERAL TRIBUTARIA

TRIBUTOS. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN. CONDUCTA ACTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y OBSTATIVA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO. LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN REALIZADOS PARA LA LIQUIDACIÓN Y COMPROBACIÓN DE QUE CONCURRÍA LA EXENCIÓN RESPECTO AL ITPAJD INTERRUPIERON LA PRESCRIPCIÓN EN RELACIÓN CON EL IGIC. SOLO CABE NEGAR EFECTOS INTERRUPTIVOS DE LA PRESCRIPCIÓN A LOS ACTOS NULOS DE PLENO DERECHO, NO A LOS MERAMENTE ANULABLES (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 29.07.2015, RECURSO Nº. 076/2014; PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN)

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. NOTIFICACIONES: APLICACIÓN DEL DERECHO ADMINISTRATIVO CON LAS ESPECIALIDADES DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS; DIFERENCIA ENTRE

DEFECTOS SUSTANCIALES Y DE CARÁCTER SECUNDARIO: RELACIÓN DE SUPUESTOS EN QUE SE TRATA DE INCUMPLIMIENTOS FORMALES QUE NO LESIONAN EL ARTÍCULO 24.1 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 27.02.2015, RECURSO Nº. 99/2013, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. PROCEDIMIENTO INSPECTOR TRAS HABERSE REALIZADO PREVIAMENTE UNA COMPROBACIÓN LIMITADA: PROCEDENTE POR CONCURRIR LAS CIRCUNSTANCIAS PREVISTAS EN EL ART. 140 LGT -NUEVOS HECHOS O CIRCUNSTANCIAS QUE RESULTAN DE ACTUACIONES DISTINTAS DE LAS REALIZADAS Y ESPECIFICADAS EN DICHA RESOLUCIÓN-, EN ESTE CASO, EL EXAMEN Y VERIFICACIÓN DE LOS FLUJOS DE TESORERÍA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 10.03.2015, RECURSO Nº. 411/2009, PONENTE: RAFAEL ALONSO DORRONSORO)

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. COMPROBACIÓN DE VALORES: MOTIVACIÓN SUFICIENTE. NO RESULTA NECESARIO EL RECONOCIMIENTO PERSONAL DEL BIEN POR EL PERITO SALVO QUE SE TRATE DE BIENES SINGULARES O LA VALORACIÓN NO PUEDA RESULTAR DE LOS DATOS FACILITADOS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO O TERCEROS

(TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 09.07.2015, RECURSO Nº. 47/2014, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

INFRACCIONES Y SANCIONES. SANCIÓN IMPROCEDENTE POR INSUFICIENTE MOTIVACIÓN DE LA CULPABILIDAD (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 15.05.2015, RECURSO Nº. 338/2013, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

INFRACCIONES Y SANCIONES. SANCIÓN PROCEDENTE: NO SE CONCRETA QUÉ INTERPRETACIÓN JURÍDICA CONDUJO AL SUJETO INFRACTOR A DEDUCIR UNAS CUOTAS DE IGIC SOPORTADO QUE NO RESULTABAN DEDUCIBLES, SIENDO IRRELEVANTE QUE TALES CUOTAS ESTUVIESEN CONTABILIZADAS; AUNQUE NO HUBO FALTA DE INGRESO, SE GENERÓ DE MANERA INDEBIDA UN EXCESO DE CUOTAS DEDUCIBLES A COMPENSAR EN PERIODOS (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE

TENERIFE, SENTENCIA 19.05.2015, RECURSO Nº. 143/2013, PONENTE: HELMUTH MOYA MEYER)

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

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EL BENEFICIO FISCAL NO SE CONSOLIDA HASTA QUE SE CUMPLAN TODOS LOS REQUISITOS, ES DECIR, TANTO LA MATERIALIZACIÓN DE LA INVERSIÓN EN BIENES APTOS PARA ELLO EN EL PLAZO LEGAL DE TRES AÑOS DESDE LA DOTACIÓN COMO EL MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN DURANTE EL PLAZO DE CINCO AÑOS; EN CONSECUENCIA, EL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR SE INICIA EL DÍA SIGUIENTE A AQUEL EN QUE FINALIZA EL PLAZO PARA PRESENTAR LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLA EL QUINTO AÑO PARA EL MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN REALIZADA DENTRO DE LOS TRES AÑOS SIGUIENTES A AQUEL EN QUE SE REALIZÓ LA DOTACIÓN (TS, SENTENCIA 16.03.2015, RECURSO Nº. 2598/2013; PONENTE: JOAQUÍN HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. NO CABE APLICAR EL BENEFICIO FISCAL CUANDO EL AUMENTO DE CAPITAL SE REALIZA CON CARGO A COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS. SÍ RESULTA POSIBLE EN EL CASO DE AMPLIACIÓN DE CAPITAL MEDIANTE APORTACIÓN DINERARIA QUE SE DESTINA A LA COMPRA DE ACCIONES SI EL BIEN TRANSMITIDO TIENE LA CONSIDERACIÓN DE BIEN DE INVERSIÓN (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 03.02.2015, RECURSO Nº. 363/2012; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ GÓMEZ CÁCERES)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. REQUISITO DE LOCAL DEDICADO EN EXCLUSIVA A LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO: INCUMPLIMIENTO AUNQUE APORTE UN ACTA EXTENDIDA POR LA INSPECCIÓN DE TRIBUTOS DE OTRA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EXIGENCIA DE INMEDIATA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO: INCUMPLIMIENTO AUNQUE SE APORTEN ANUNCIOS DE ALQUILER Y UN ACTA NOTARIAL QUE NO RESULTAN PRUEBA SUFICIENTE. (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 06.03.2015, RECURSO Nº. 085/2013; PONENTE: CÉSAR JOSÉ GARCÍA OTERO)

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

INVERSIÓN. INMUEBLE DEDICADO AL ARRENDAMIENTO: NO PUEDE CONSIDERARSE ACTIVIDAD ECONÓMICA EL ARRENDAMIENTO DE UN SOLO INMUEBLE POR UNA SOCIEDAD QUE PREVIAMENTE SE DEDICABA A OTRA ACTIVIDAD DIFERENTE. REQUISITO DE EMPLEADO DEDICADO EN EXCLUSIVA PARA LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO: INCUMPLIMIENTO (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 10.03.2015, RECURSO Nº. 219/2013; PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. INMUEBLE DEDICADO AL ARRENDAMIENTO: EXENCIÓN IMPROCEDENTE PUES AUNQUE FORMALMENTE SE CUMPLEN ALGUNOS DE LOS REQUISITOS DE LA EXENCIÓN, NO HUBO AUTÉNTICO ARRENDAMIENTO AL NO EXISTIR FLUJO DE TESORERÍA ENTRE LAS DOS EMPRESAS PERTENECIENTES AL MISMO GRUPO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 10.03.2015, RECURSO Nº. 411/2009, PONENTE: RAFAEL ALONSO DORRONSORO)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. UN TERRENO NO EDIFICABLE NO PUEDE CONSIDERARSE BIEN DE INVERSIÓN. EXIGENCIA DE MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN: INCUMPLIMIENTO AL HABERSE DISUELTO

LA SOCIEDAD. (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 17.03.2015, RECURSO Nº. 334/2012; PONENTE: HELMUTH MOYA MEYER)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994. INCENTIVOS A LA INVERSIÓN: SOLAMENTE PUEDEN BENEFICIARSE DE LA EXENCIÓN LAS ENTREGAS DE BIENES, LO CUAL NO ES UN REQUISITO MÁS SINO PRESUPUESTO SUSTANTIVO PARA SU APLICACIÓN. PARA QUE OPERE EL MECANISMO DE LA SUSTITUCIÓN PREVISTO LEGALMENTE EN RELACIÓN CON EL IGIC, ES CONDICIÓN NECESARIA QUE SE PRODUZCA UNA ENTREGA DE BIENES (TS, SENTENCIA 09.04.2015, RECURSO Nº. 2013/2013; PONENTE: JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ)

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

HECHO IMPONIBLE. PRESTACIÓN DE SERVICIOS: LA CESIÓN DEL USUFRUCTO DE LOCALES Y ATRAQUES A EFECTOS DEL IGIC HA DE CONSIDERARSE COMO PRESTACIÓN DE SERVICIO (TS, SENTENCIA 09.04.2015, RECURSO Nº. 2013/2013; PONENTE: JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ)

TIPO IMPOSITIVO. PROCEDENTE LA APLICACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN "GENERAL" (Y NO DEL TIPO "REDUCIDO") REALIZADA POR LA

INSPECCIÓN DE TRIBUTOS A LAS OPERACIONES DE ENTREGAS DE COMIDA RÁPIDA PARA LLEVAR YA QUE LA MISMA RESULTA AVALADA POR LOS DISTINTOS MÉTODOS INTERPRETATIVOS ADMITIDOS POR EL CÓDIGO CIVIL. SE TRATA DE UNA ÚNICA ACTIVIDAD EMPRESARIAL CON UNOS MISMOS ELEMENTOS MATERIALES Y PERSONALES, SIN SEPARACIÓN ALGUNA EN LO QUE SON LOS SERVICIOS DE VENTA PARA CONSUMO EN EL ESTABLECIMIENTO DE LOS SERVICIOS DE VENTA PARA LLEVAR

(TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 15.07.2015, RECURSO Nº. 374/2013; PONENTE: CÉSAR JOSÉ GARCÍA OTERO)

PERIODO DE LIQUIDACIÓN: SE ESTIMA CONFORME A DERECHO LA LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA BASADA EN LA PRESUNCIÓN DE LAS IMPUTACIONES DEL ART. 108 LGT QUE SE APLICAN EN SU TOTALIDAD AL ÚLTIMO PERIODO TRIMESTRAL DE LIQUIDACIÓN DEL AÑO, SIN QUE SE FORMULARAN ALEGACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA. CRÉDITOS CONCURSALES Y CRÉDITOS CONTRA LA MASA: LA FECHA RELEVANTE A EFECTOS DE LA LIQUIDACIÓN DE INTERESES DE DEMORA ES LA FECHA DE DEVENGO DEL TRIBUTO Y NO LA DE LIQUIDACIÓN; SE ESTIMA LA DEMANDA POR INDEBIDA LIQUIDACIÓN DE INTERESES DE DEMORA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 31.03.2015, RECURSO Nº.

384/2012; PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN)

ARBITRIO SOBRE LA IMPORTACIÓN Y ENTREGA DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS (AIEM)

PROCEDIMIENTO. NO ES POSIBLE LA RECTIFICACIÓN DE UN PRESUNTO ERROR EN LA CLASIFICACIÓN DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS UNA VEZ AUTORIZADO EL LEVANTE DE LOS BIENES DESPACHADOS (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 12.06.2015, RECURSO Nº. 215/2013, PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS).

LEY GENERAL TRIBUTARIA

TRIBUTOS. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN. CONDUCTA ACTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y OBSTATIVA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO. LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN REALIZADOS PARA LA LIQUIDACIÓN Y COMPROBACIÓN DE QUE CONCURRÍA LA EXENCIÓN RESPECTO AL ITPAJD INTERRUPIERON LA PRESCRIPCIÓN EN RELACIÓN CON EL IGIC. SOLO CABE NEGAR EFECTOS INTERRUPTIVOS DE LA PRESCRIPCIÓN A LOS ACTOS NULOS DE PLENO DERECHO, NO A LOS MERAMENTE ANULABLES (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 29.07.2015, RECURSO Nº. 076/2014;

FJ 2º.- (...) La entidad D.S.L. adquirió el 21 de abril de 2006 una finca urbana a la entidad solicitando la exención del IGIC y del ITPAJD, manifestando que la finca adquirida se iba a destinar a bien de inversión, integrante del inmovilizado fijo material de la citada entidad. En un principio se siguió el procedimiento de comprobación limitada que finalizó con resolución de 11 de junio, notificada el 28 de junio de 2010 en la que se dictó comprobación limitada por importe de 17.351,50 € por el concepto de TPO del ITPAJD en relación a la anterior operación. La entidad D.S.L. solicitó el 29 de noviembre de 2010 la iniciación del procedimiento de revocación de la anterior resolución básicamente porque la operación que motivó la liquidación estaba sujeta al IGIC y a la cuota gradual de AJD al tratarse de la entrega de un terreno urbano por una sociedad documentada en escritura pública.

La cuestión litigiosa se centra básicamente en determinar si había prescrito el derecho de la Administración Tributaria a liquidar el impuesto correspondiente a la compraventa de 21 de abril de 2006, en relación a la exención a la que se

acogió la entidad recurrente, relativa a la concurrencia del artículo 25 de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico-Fiscal de Canarias.

La demandante no solicitó la remisión del expediente relativo a las actuaciones de comprobación limitada respecto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por lo que no es posible si se le notificó o no el inicio del expediente de comprobación relativo a aquél impuesto. No obstante ello, debemos señalar que hubiésemos estimado que no concurría la prescripción, porque en cualquier caso, la única resolución a la que hay que estar es a la de fiscalización del procedimiento de comprobación limitada que se produjo el 28 de junio de 2010, fecha de notificación de la Resolución de 11 de junio; mientras que a efectos del ITP debemos señalar que la escritura de compraventa fue presentada y autoliquidada ante la Administración Tributaria Canaria el día 15 de mayo de 2006 en la Oficina de Atención Tributaria de Las Palmas y remitida por incompetencia a la Oficina Liquidadora de San Bartolomé de Tirajana el 24 de enero de 2007, y autoliquidada como exenta por TPO por acogerse al beneficio fiscal; y a efectos del IGIC, es la propia parte quien sitúa como fecha de inicio Julio

de 2006, relativa al trimestre correspondiente.

Pues bien, expuesto lo anterior debemos señalar que la Administración revocó la Resolución de 11 de junio de 2010 al comprobar que la operación no estaba sujeta al concepto TPO del ITPAJD sino al IGIC, lo hizo de conformidad con el artículo 219 de la LGT porque no había prescripción. Tampoco existe prescripción contra la Administración porque el artículo 68 de la LGT, en la redacción vigente en 2011, fecha de la comprobación señala que la prescripción se interrumpe "*por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria*", y como señala la STS de 14 de mayo de 2015, (Rec. 2443/2013) el efecto interruptivo de la actuación inspectora tiene lugar también respecto de los elementos no investigados o comprobados, afectando de esta forma a la obligación derivada de un impuesto y ejercicio determinados. Es cierto que los hechos imponible son distintos, en tanto, estamos ante tributos distintos: TPO e IGIC, pero el recurrente autoliquidó por el primer

impuesto, y la Administración Tributaria no permaneció impasible sino que se dirigió a comprobar la presencia de la exención, si bien erró en el impuesto por las propias indicaciones realizadas por la entidad que además solicitó la revocación de la liquidación que se realizó conforme a sus indicaciones en noviembre de 2010, cuando había pasado el plazo de prescripción para el IGIC.

Es decisivo, por tanto, la conducta de la Administración activa, y la conducta del administrado, estimamos que obstativa, de un lado presentó la declaración en otra oficina, de otro, autoliquidada por un Impuesto que claramente no era el exigible, y además solicita la revocación de la liquidación una vez que habían transcurrido "estimativamente" los plazos de prescripción para uno y otro impuesto. En este caso, estimamos que los actos de la Administración realizados para liquidación y comprobar que concurría la exención respecto a ITPAJD interrumpen la prescripción para el IGIC, en este sentido la STS de 14 de mayo de 2015, (rec. 2443/2013) destaca que "sólo cabe negar efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho, no a los meramente anulables (véanse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación

1707/03, FJ 4º.C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 6º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09, FJ 5º), y las que en ellas se citan).

Los efectos ex tunc de la declaración de nulidad de pleno derecho de un acto administrativo permiten la ficción jurídica de considerarlo inexistente, mientras que no sucede lo mismo con su anulación como consecuencia de estar afectado de un vicio determinado de anulabilidad, porque sus efectos son ex nunc.

Tanto en la Ley General Tributaria de 1963 como en la vigente de 2003 la interrupción de los plazos de prescripción se produce por cualquier acción de la Administración, no por cualquier acción "válida" de la Administración Tributaria. Esta opción del legislador podrá compartirse o no, pero encuentra su razón de ser en la naturaleza extintiva de la prescripción, que reclama la inacción de la Administración Tributaria, sea real (ausencia de acción) o fruto de una ficción jurídica (nulidad de pleno derecho del acto, que permite fingir su inexistencia, equiparándose así a la ausencia de acción)".

En el caso, podemos convenir que la Administración Tributaria,

comenzó sus actuaciones al borde o límite de la prescripción pero en todo caso en plazo para revisar el IGIC, puesto que la resolución de 11 de junio de 2011 tenía virtualidad para interrumpir la prescripción. La Administración no se encontraba inactiva sino activa, comprobando la exención y su concurrencia, es evidente la gran similitud que existe respecto a la concurrencia de su presencia o ausencia en uno u otro hecho imponible, porque lo que se comprueba es básicamente lo mismo, la exención.

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. NOTIFICACIONES:

APLICACIÓN DEL DERECHO ADMINISTRATIVO CON LAS ESPECIALIDADES DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS; DIFERENCIA ENTRE DEFECTOS SUSTANCIALES Y DE CARÁCTER SECUNDARIO: RELACIÓN DE SUPUESTOS EN QUE SE TRATA DE INCUMPLIMIENTOS FORMALES QUE NO LESIONAN EL ARTÍCULO 24.1 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 27.02.2015, RECURSO Nº. 99/2013, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

FJ 3º.- La DA 5º de la Ley 30/92 señala que los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la LGT y en defecto de normativa tributaria

aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de dicha ley.

La LGT regula en sus artículos 109 y siguientes las notificaciones señalando, el primero de ellos, que el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección, sin que en la misma se haga referencia alguna a la notificación dentro de los tres días siguientes, tal como recoge el art. 59.2 de la LRJ y PAC, y sin que el Reglamento General de Gestión e Inspección aprobado por el RD 1065/2007 en sus art. 114 y siguientes se refiera a dicho plazo, dado que establece en el art. 114.1 párrafo tercero que *"una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el art. 112.1 de la LGT"*, artículo que únicamente exige que se intente al menos dos veces la notificación en el domicilio fiscal.

Alega el recurrente la aplicabilidad de la LRJ Y PAC y en concreto la exigencia de que el segundo intento de notificación se efectúe en el plazo de tres días, dado que tal artículo establece que el *"intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes"*.

Constando que entre el primer y segundo intento transcurrió más de dicho plazo, ha de plantearse su adecuación a derecho.

Tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo han dictado numerosas sentencias de las que pueden extraerse ejemplos de defectos calificables como sustanciales y cuando las quebrantadas son formalidades de carácter secundario, en cuyo caso debe partirse de la presunción de que, en principio, el acto o resolución ha llegado a conocimiento tempestivo del interesado, en la medida en que las formalidades obviadas no se consideran garantías imprescindibles para asegurar que el destinatario recibo a tiempo la comunicación, sino mero refuerzo de aquéllas.

En este sentido, en sentencia de fecha 17 de febrero del 2014 dictada por el Tribunal Supremo, que por su trascendencia se transcribe, haciendo un resumen de las dictadas por los altos tribunales se señala que "no puede elevarse a rito lo que no es más que un requisito formal de garantía no determinante de nulidad, cuando se trata de una omisión intrascendente, en cuanto la realidad acredita el conocimiento por el destinatario del contenido del acto y de todas las exigencias para su

impugnación desde el momento de la notificación " (Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. Cas. Núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. Cas. Núm. 2427/2002), FD Tercero; de 27 de noviembre de 2008 (rec. Cas. Núm. 5565/2006), FD Cuarto; y de 16 de diciembre de 2010 (rec. Cas. Núm. 3943/2007), FD Tercero). De acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, puede inferirse que, en principio, no puede entenderse que lesionen el art. 24.1 de la CE las notificaciones que padecen los siguientes defectos; a) La notificación que se entrega una vez transcurridos diez días desde que se dictó el acto (art. 58.2 de la LRJPAC) b) Notificación que se entrega, no al portero (art. 111.1 LGT), sino a un vecino (a sensu contrario, SSTC 39/1996, de 11 de marzo, FJ 1; 19/2004, de 23 de febrero, FJ 4; y 21/2006, de 30 de enero, FJ 4), salvo cuando exista duda sobre la relación de vecindad (STC 19/2004, cit., FJ 4) c) Notificación de la Resolución del TEAC en un domicilio distinto del designado por el interesado (art. 234.3 LGT), pero sí en otro adecuado v. gr. su domicilio fiscal o el de su representante- (STC 130/2006, de 24 de abril, FJ 6) d) Notificación a un tercero que se identifica con el nombre y un apellido, y hace constar su relación con el destinatario, pero

no hace constar su DNI (art. 41.2 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre; Sentencias de 7 de abril de 2001 (rec. Cas. Núm. 3749/1995), FJ Segundo (vecina); de 1 de febrero de 2003 (rec. Cas. Núm. 482/1998), FD Tercero (hija); de 4 marzo de 2010 (rec. Cas. Núm. 2421/2005), FD Quinto (portero)); o a un tercero que, hallándose en el domicilio del destinatario, no señala su relación con éste, aunque se identifica perfectamente (Sentencias de 10 de marzo de 2010 (rec. Cas. Núm. 585/2008), FD Cuarto; de 25 de febrero de 1998 (rec. Apel. Núm. 11658/1191), FD Primero; y de 15 de octubre de 1998 (rec. Apel. núm. 6555/1992), FD Segundo; en contra, con matices, Sentencia de 30 de octubre de 2009 (rec. Cas. Núm. 7914/2003, FD Tercero); o notificación al empleado de una entidad que, pese a que se identifica sólo con un nombre y el NIF de la entidad, está perfectamente identificado (Sentencia de 6 de junio de 2006 (rec. Cas. Núm. 2522/2001), FD Cuarto) e) Notificación en el domicilio de una sociedad mercantil no constando que la recogiera un empleado (Sentencia de 24 de mayo de 2010 (rec. Cas. Para la unificación de doctrina núm. 318/2005), FD Tercero); o no figurando la correcta identificación de la persona que la recibe, sino únicamente el sello de la

entidad (Sentencias de 25 de abril de 2000 (rec. Cas. Núm. 6050/1995), FD Segundo; de 29 de abril de 2000 (rec. Cas. Número. 5440/1995), FD Cuarto ; de 11 de diciembre de 2001 (rec. Cas. Núm. 4239/1996), FD Segundo; de 11 de octubre de 2005 (rec. Cas. Núm. 4628/2000), FD Cuarto; de 30 de octubre de 2009 (rec. Cas. Núm. 2574/2003), FD Quinto; y de 3 de noviembre de 2010 (rec. Cas. Núm.2338/2007), FD Segundo); o la notificación a un ente público en su propia sede recogida por persona que se identifica perfectamente, pero no expresa su relación con aquél ni el motivo de hallarse en el lugar de recepción (Sentencia de 30 de septiembre de 2003 (rec. Cas. Núm. 6647/1998), FD Tercero); o notificación en el domicilio de otra entidad que tiene el mismo administrador (Sentencia de 19 de diciembre de 2002 (rec. Cas. Núm. 7692/1997), FD Segundo); o notificación dirigida a una sociedad recibida por un empleado de una sociedad distinta de la destinataria (matriz), con domicilio coincidente y con la que comparte servicio general de recepción (Sentencia de 11 de octubre de 2005, cit., FD Cuarto); o notificación al administrador único de la sociedad cuando se desconoce el domicilio de ésta (Sentencia de 7 de mayo de 2009 (rec. Cas. Núm. 7637/2005), FD Sexto) f) Notificación

del acto sin especificar si es o no definitivo en vía administrativa, pero indicando los recursos procedentes (Sentencia de 12 de abril de 2007 (rec. Cas. Núm. 2427/2002), FD Tercero); o indicando que cabe recurso ante el "Tribunal Regional" en lugar de ante el "Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid", aunque era obvio que se refería a este último (Sentencia de 12 de abril de 2007, cit., FD Tercero) g) Notificación dirigida al domicilio del interesado, constando en el aviso de recibo de Correos el nombre de éste y el de su representante legal (Sentencia de 16 de junio de 2009 (rec. Sa. Núm. 7305/2003), FD Segundo); o notificación dirigida al destinatario, identificado correctamente con nombre y apellidos, pero también a nombre de una sociedad mercantil de la que no es representante (Sentencia de 21 de julio de 2010 (rec. Cas. Núm. 4367/2005), FD Segundo) h) Notificación realizada en un domicilio que anteriormente tenía la entidad, y que sigue siendo de empresas del mismo grupo empresarial, habiéndose firmado por quien se identifica como empleado, consigna su DNI y estampa el sello de la empresa (Sentencia de 3 de noviembre de 2010, cit., FD Segundo); o incluso cuando, en idéntica situación, no se ha estampado el anagrama o logotipo de la empresa (Sentencia de 14 de

marzo de 2011 (rec. Cas. Núm. 5455/2007), FD Cuarto)."

FJ 4º.- De modo que, si el Tribunal Supremo ante dichas situaciones entiende que se trata de defectos no sustanciales y que acreditan el conocimiento del destinatario, más aún se producirá dicha situación, de conocimiento por el destinatario, cuando el segundo intento se produce una vez transcurrido el plazo de tres días fijado en la Ley 30/1992, estimando que no tiene carácter esencial, sino que se trata de una mera formalidad, cuyo incumplimiento no produce una vulneración de derecho alguno al destinatario.

Se alega que no consta publicación de edictos en tablones del Ayuntamiento sin embargo ello no viene recogido en la LGT como exigencia para efectuar la notificación por comparecencia por tanto no existe incumplimiento alguno.

La dirección a la que se dirigió la administración tributaria en un primer lugar es correcta pues es la facilitada en la escritura de compraventa y en la autoliquidación presentada por el ITP Y AJD, pero dado los resultados, acudió a averiguar la existencia de otra dirección acudiendo a la Calle Uruguay que era correcta conforme

declaración por el hoy recurrente presentada el día 21/1/2003, donde se consigna tal dirección como la suya personal y la Avda. J. M. Galván como lugar donde desempeña su actividad de escultor, y como se recoge en el DNI del mismo.

No debiendo olvidar que el artículo 48.3 de la Ley 58/2003, establece que *"los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en el términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de esta ley"*. La redacción del citado precepto legal pone de manifiesto en el caso debatido, por un lado, la falta de diligencia e incumplimiento de la obligación formal de comunicar el

cambio de domicilio y, por otro, la diligencia de la administración al averiguar otro domicilio antes de acudir a la vía edictal.

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. PROCEDIMIENTO INSPECTOR TRAS HABERSE REALIZADO PREVIAMENTE UNA COMPROBACIÓN LIMITADA: PROCEDENTE POR CONCURRIR LAS CIRCUNSTANCIAS PREVISTAS EN EL ART. 140 LGT -NUEVOS HECHOS O CIRCUNSTANCIAS QUE RESULTAN DE ACTUACIONES DISTINTAS DE LAS REALIZADAS Y ESPECIFICADAS EN DICHA RESOLUCIÓN-, EN ESTE CASO, EL EXAMEN Y VERIFICACIÓN DE LOS FLUJOS DE TESORERÍA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 10.03.2015, RECURSO Nº. 411/2009, PONENTE: RAFAEL ALONSO DORRONSORO)

Habiendo adquirido la entidad mercantil T cuatro trozos de terreno y acogido a la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, la oficina Liquidadora inició cuatro expedientes de comprobación limitada: dos de ellos se ultimaron por haber tenido noticias del inicio de un procedimiento inspector en relación con dichas compras mientras que los otros dos terminaron por resoluciones que declararon conformes a Derecho las autoliquidaciones presentadas.

Por otra parte, la Administración Tributaria Canaria inició un procedimiento inspector que se resolvió dictando cuatro liquidaciones.

Respecto a la previa comprobación limitada realizada, la Administración estimó que concurrían nuevos hechos y circunstancias que justificaban la necesidad de realizar una nueva regularización de la situación tributaria citando concretamente, entre otros, la personación en los terrenos en cuestión realizada con fecha 30 de noviembre de 2005, el examen de la documentación contable y registral de la inspeccionada, el examen y verificación de la existencia de flujo de Tesorería entre las entidades implicadas en el presente expediente y el requerimiento de información a terceros (Ayuntamiento de Guía de Isora y Tesorería General de la Seguridad Social).

Centrándose en concreto en el examen y verificación de la existencia de flujo de Tesorería entre las entidades implicadas en el presente expediente, aclara el TSJ en el FJ 3º de la sentencia lo siguiente:

"Ni el examen completo de la documentación contable, ni el examen y verificación de la existencia de flujo de Tesorería entre las entidades

implicadas, estaban a disposición del Liquidador de la Oficina Tributaria de Tenerife Sur, ante el sólo se presentó la documentación contable que la entidad mercantil estimó pertinente aportar, la que acreditaba la adquisición y el anta en el inmovilizado, más el contrato de arrendamiento realizado con una entidad perteneciente al mismo grupo de empresas; no se pudo realizar por el Liquidador un examen y verificación de la documentación contable aportada, ello es ajeno a los expedientes de gestión y sólo cabe realizarlo en la forma señalada por ejemplo por la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (sección 2ª, recurso nº 6329/2011) de fecha 28 de noviembre de 2013 o dentro de los límites que señala la Resolución del TEAC (Vocalía 12ª, recurso 3186/2011) ("Pues bien, en aquellos casos en que a la vista de los hechos controvertidos y las alegaciones formuladas, se concluya que la contabilidad va a ser una prueba que deba examinarse indefectiblemente, y no pudiendo los órganos de gestión realizar la comprobación con los demás medios que el artículo 136 LGT les otorga, la Administración deberá poner fin al procedimiento de comprobación limitada a iniciar un procedimiento inspector que incluye el objeto de la comprobación limitada, en cumplimiento de lo previsto en el

artículo 139.1 LGT, pues el hecho de regularizar la situación tributaria del contribuyente sin analizar la contabilidad conllevaría en estos casos dos consecuencias: de un lado, la falta de acreditación de lo pretendido por el órgano de gestión; y de otro, como antes hemos razonado, la imposición de una situación de indefensión real al obligado tributario, siempre que sólo con el examen de dicha contabilidad se pudiera comprobar la veracidad y procedencia de sus alegaciones.

No obstante lo anterior, si los obligados aportan voluntariamente la contabilidad, pero la comprobación puede efectuarse justificada y motivadamente sin necesidad de proceder a su examen, la regularización podrá llevarse a cabo en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no siendo necesario en estos casos el inicio de un procedimiento inspector, quedando vedadas así posibles prácticas procesales que con la sola aportación voluntaria de la contabilidad, impidan de facto a los órganos de gestión llevar a cabo las funciones que tienen atribuidas y que si puedan efectuarse de forma procedente a través de la comprobación limitada.”); éste si era un hecho o circunstancia nueva, muy relevante dada la íntima relación existente entre la empresa

arrendataria y la arrendadora y fue obtenido por medios que no estaban en ningún caso al alcance del procedimiento de comprobación limitada, el mismo realmente se limita a comprobar la existencia de los asientos contables a efectos de determinar que hubo una ampliación de capital y que dentro del plazo legal se produjo la adquisición de los inmuebles, pero nada más por muy lejos que quisiera ir.”

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. COMPROBACIÓN DE VALORES: MOTIVACIÓN SUFICIENTE. NO RESULTA NECESARIO EL RECONOCIMIENTO PERSONAL DEL BIEN POR EL PERITO SALVO QUE SE TRATE DE BIENES SINGULARES O LA VALORACIÓN NO PUEDA RESULTAR DE LOS DATOS FACILITADOS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO O TERCEROS

(TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 09.07.2015, RECURSO Nº. 47/2014, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

FJ 3º.- Se alega por la recurrente la falta de motivación de dicha valoración; falta de vista personal del perito al bien a valorar, que los testigos utilizados fueron transmitidos más de un año antes que el valorado.

Alegando que no se ha efectuado visita personal del técnico, sin embargo, conforme al art. 160 del RD 1065/2007 *"1.En este procedimiento la Administración tributaria podrá proceder al examen de los datos en poder de la Administración, de los consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto, así como requerir al obligado tributario o a terceros la información necesaria para efectuar la valoración."*

Asimismo, la Administración podrá efectuar el examen físico y documental de los bienes y derechos objeto de valoración. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el art. 172 de este reglamento. En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellas de las que no pueden obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. La negativa del poseedor del bien de dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito."

De modo que, sólo se exige el reconocimiento personal del bien cuando concurren los requisitos del

número 2 del anterior artículo, pudiendo la valoración efectuarse partiendo de los datos que los propios contribuyentes han facilitado y de los facilitados por terceros, habiendo acudido en el presente caso al método de comparación.

Por otra parte la comparación conforme a lo exigido en el RD 1065/2007 y la ORDEN ECO 805/2003 de 27 de marzo, y en relación al método utilizado, para lo que se buscan 6 testigos, exige en su Art. 21 que *"Para la utilización del Método de comparación a efectos de esta Orden será necesario que se cumplan los siguientes requisitos: a) la existencia de un mercado representativo de los inmuebles comparables. b) Disponer de suficientes datos sobre transacciones u ofertas que permitan, en la zona de que se trate, identificar parámetros adecuados para realizar la homogeneización de comparables. c) Disponer de información suficiente sobre al menos seis transacciones y ofertas de comparables que reflejen adecuadamente la situación actual de dicho mercado."*

Señalando en su artículo 4 en relación a los *"Comparables. Son inmuebles que se consideran similares al inmueble objeto de valoración o adecuados para aplicar la homogeneización, teniendo en cuenta*

su localización, uso, tipología, superficie, antigüedad, estado de conservación, u otra característica física relevante a dicho fin."

Alega la recurrente que los testigos usados el valor en ellos consignados es de más de un año de antigüedad, sin embargo el plazo de un año no es de aplicación al método de comparación, así, tal como señalamos en la sentencia recaída en el recurso seguido bajo el número 135/2014 la exigencia del art. 158.4 no resulta de aplicación, el plazo de un año no es aplicable al presente caso al tratarse del método de comprobación previsto en la letra e) y no en la h) relativo al *"Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca."*

La Sala ya ha señalado en sentencia del pasado 29 de mayo del 2015, recaída en el recurso seguido bajo el número 45/2013 que *"Más trascendente es aún la omisión de la certificación sobre el valor de las transacciones, puesto que la consideración del precio de las seleccionadas como testigos, es fundamental en el método aplicado, y su falta conlleva su invalidez por -*

nuevamente- falta de motivación suficiente de la comprobación". Existiendo dicho certificado acreditativo de la realidad y veracidad de los datos relativos a los testigos utilizados.

FJ 4º.- Se alega por el recurrente la aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29 de marzo del 2012 en el recurso seguido bajo el número 34/2010 *"esta sala ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración se necesaria o simplemente tenida en cuenta - circunstancia que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos."...* *"En el caso de autos ni*

siquiera se alude a haber tenido en cuenta la situación, calidad y edad de la construcción, menciones genéricas que tampoco serían suficientes, por como se viene a expresar en la Sentencia de 4 de diciembre de 1993, es necesario además la especificación de la forma en que han tomado en consideración estas circunstancias y así – dice expresamente dicha Sentencia- si el perito alega haber tenido en cuenta la antigüedad de un edificio, debe expresar cual es esa antigüedad;...Lo mismo puede decirse del estado de conservación y de los sistemas de construcción, todo lo cual quedaría subsanado si los Peritos de la Administración, comprobando en cada caso los inmuebles que valoran y precediendo a su descripción, facilitaran a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones. Mientras esto no se haga –concluye la Sentencia que venimos reproduciendo- y esta Sala no conozca las circunstancias de hecho que concurren en el inmueble valorado, la valoración ha de rechazarse” (FD Tercero)... Señalando en dicho recurso que dado que “el Dictamen de la Dirección General de Tributos del Servicio de Valoraciones del Gobierno de Aragón (folios 62 a 54 del expediente administrativo) tiene en consideración, entre otras,

las circunstancias de “estado de conservación” y “calidad de los materiales y acabados”, diciendo respecto a esto último que son “buenos”... Debemos poner de manifiesto que el dictamen no contiene referencia alguna que indique haberse realizado visita alguna al edificio, y que el Abogado del Estado no niega en su escrito de contestación a la demanda, que la misma no se hubiera producido.

En atención a la jurisprudencia de esta Sala anteriormente expuesta, con estimación en este punto de la demanda presentada en la instancia, hay que concluir que, no habiéndose realizado visita al inmueble sobre el que se realiza la valoración y teniéndose en cuenta para la misma, como no puede ser de otro modo, circunstancias para cuya consideración y evaluación (estado de conservación o calidad de los materiales), resulta imprescindible tal visita, el dictamen aparece defectuosamente motivado, pues se evidencian insostenibles las consideraciones que al respecto se han tenido en cuenta para la emisión del dictamen, sustrayendo así, del conocimiento del interesado las razones, justificación y datos que llevaron al valor administrativamente otorgado”.

Ahora bien el propio Tribunal Supremo en sentencia de 9 de octubre del 2014, recaída en recurso de casación en unificación de doctrina, señaló que *"que si bien la STS de 29 de marzo de 2012, recurso de casación para unificación de doctrina núm. 34/2010, expresa la necesidad de la visita del perito a fin de apreciar el estado de conservación a calidad de los materiales a fin de emitir un dictamen debidamente motivado, tal consideración se sustenta en el hecho de que "se evidencian como insostenibles las consideraciones que al respecto se han tenido en cuenta", es decir, que la aplicación de parámetros generalizados - que en este caso serían la tipología, la ubicación y las categorías de calidad en la edificación- no sostienen o fundamentan debidamente una valoración."*

En la valoración efectuada por la ATC se identifica el bien de naturaleza urbana, siendo una vivienda en edificio residencial, se identifica la calle, número, plante y puerta, referencia catastral, se parte de los datos suministrados y de lo que cuenta la ATC a través de declaraciones de otros sujetos pasivos confirmados por la administración; se identifica superficie: año de construcción, estado de conservación y calidad de construcción, la afección

urbanística, adecuación funcional, se aporta fotografías de situación y localización de entorno, fotografía exterior de la edificación, método utilizado; se explica la utilización y localización de entorno, fotografía exterior de la edificación, método utilizado; se aplica la utilización de la ORDEN ECO 805/2003; se identifican los testigos, con fecha de la operación sujeta, dirección, vivienda y tipo de construcción, superficie, año de construcción, calidad y conservación, superficie y precio; se homogenizó mediante la aplicación de coeficientes conforme al art. 22.1 de la Orden ECO antes identificada. Existiendo Anexo de coeficientes de homogenización conforme a la norma 13 y 20 del RD 1020/1993 explicando cada uno de ellos y su aplicación.

Los testigos utilizados se encuentran situados dentro de la misma zona de la ciudad y en las proximidades del bien valorado, siendo por tanto homogéneos y comparables.

Debiendo desestimar la alegación de falta de motivación efectuada por la recurrente y confirmar los actos administrativos impugnados.

INFRACCIONES Y SANCIONES.

SANCIÓN	IMPROCEDENTE	POR
---------	--------------	-----

INSUFICIENTE MOTIVACIÓN DE LA CULPABILIDAD (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 15.05.2015, RECURSO Nº. 338/2013, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

FJ 3º.- (...) Debiendo estimar el recurso por cuanto no basta que se fundamente la Administración en la claridad de las normas y que las mismas no sean ambiguas, o que ha reconocido el recurrente la conducta al haber firmado el acto en conformidad, ya que supondría invertir la carga de la prueba, debiendo el recurrente probar la falta de culpabilidad, cuando en realidad, incumbe a la Administración la acreditación de la ausencia de la diligencia exigida.

INFRACCIONES Y SANCIONES. SANCIÓN PROCEDENTE: NO SE CONCRETA QUÉ INTERPRETACIÓN JURÍDICA CONDUJO AL SUJETO INFRACTOR A DEDUCIR UNAS CUOTAS DE IGIC SOPORTADO QUE NO RESULTABAN DEDUCIBLES, SIENDO IRRELEVANTE QUE TALES CUOTAS ESTUVIESEN CONTABILIZADAS; AUNQUE NO HUBO FALTA DE INGRESO, SE GENERÓ DE MANERA INDEBIDA UN EXCESO DE CUOTAS DEDUCIBLES A COMPENSAR EN PERIODOS (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 19.05.2015,

RECURSO Nº. 143/2013, PONENTE: HELMUTH MOYA MEYER)

FJ 3º.- La demanda se limita a una exposición genérica de la jurisprudencia sobre la culpabilidad como elemento necesario para la imposición de las sanciones tributarias, pero no concreta la interpretación por la cual entendió que eran deducibles las cantidades soportadas por mantenimiento de vehículos y por mejora de una vivienda que se destinó a la venta, operación que resultó exenta de IGIC.

Se dice solamente que las cantidades pagadas en concepto de IGIC estaban reflejadas en la contabilidad de la empresa pero este no es un argumento serio para entender que el impuesto soportado fuera deducible.

A lo anterior se añade que no había ánimo defraudatorio como se desprende del hecho de que la liquidación no determinó deuda tributaria a pagar. Tampoco tiene solidez esta argumentación, puesto que como se dice en el acto recurrido, el sujeto pasivo se dedujo "*unas cuotas de IGIC no deducibles legalmente, y determinando con sus autoliquidaciones un excedente de cuotas soportadas sobre las repercutibles trasladable a los*

periodos impositivos siguientes superior al debido". Esto es, si bien no se dejó de ingresar deuda tributaria en el ejercicio liquidado, se determinó un derecho a compensar el exceso pagado en periodos impositivos sucesivos.

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

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EL BENEFICIO FISCAL NO SE CONSOLIDA HASTA QUE SE CUMPLAN TODOS LOS REQUISITOS, ES DECIR, TANTO LA MATERIALIZACIÓN DE LA INVERSIÓN EN BIENES APTOS PARA ELLO EN EL PLAZO LEGAL DE TRES AÑOS DESDE LA DOTACIÓN COMO EL MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN DURANTE EL PLAZO DE CINCO AÑOS; EN CONSECUENCIA, EL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR SE INICIA EL DÍA SIGUIENTE A AQUEL EN QUE FINALIZA EL PLAZO PARA PRESENTAR LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLA EL QUINTO AÑO PARA EL MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN REALIZADA DENTRO DE LOS TRES AÑOS SIGUIENTES A AQUEL EN QUE SE REALIZÓ LA DOTACIÓN (TS, SENTENCIA 16.03.2015, RECURSO Nº. 2598/2013;

PONENTE: JOAQUÍN HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO)

FJ 3º.- (...) En efecto, la RIC constituye un específico beneficio fiscal que se estructura temporalmente en distintas fases, en cada una de las cuales el sujeto pasivo que aspira a acogerse al mismo ha de cumplir con ciertas cargas y condiciones. Tiene que dotar la reserva en un ejercicio (artículo 27, apartados 1 y 2), dotación que debe materializar en determinadas inversiones, realizándolas en el plazo de tres años desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al periodo en que practicó la dotación (artículo 27.4). Ha de mantener la inversión durante otros cinco años, a cuyo efecto la reserva deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado, siendo indisponible en tanto que los bienes en que se materializó tengan que permanecer en la empresa (artículo 27, apartado 5, en relación con el 3). La inobservancia de cualesquiera de las anteriores obligaciones, en particular, la disposición de la reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes de las previstas en la norma, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que se diera el

incumplimiento de las cantidades que en su día justificaron la reducción de la misma (artículo 27.8), reducción que tiene lugar en el ejercicio de la dotación (artículo 27, apartados 1 y 2).

Esta estructura de la RIC supone que el beneficio, que se refleja en la reducción de la base imponible del ejercicio en que se practica la dotación, no se consolida hasta que se cumplan todos los requisitos a que queda supeditada su operatividad: la materialización de la inversión en el plazo de tres años desde la dotación y en bienes aptos para ello conforme a lo dispuesto en el artículo 27.4, así como el posterior mantenimiento de la inversión durante cinco años, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del mismo precepto. En otras palabras, la ventaja fiscal que se reconoce al sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades esta sometida a los indicados requisitos, como *conditio sine qua non*. Por ello, si se incumple alguno de ellos, el legislador ha querido que en el ejercicio que se constate la inobservancia se incremente la base imponible en la suma en que fue reducida en el periodo impositivo en que indebidamente se aplicó la dotación, habida cuenta del posterior desarrollo de los acontecimientos.

Ya hemos dicho [sentencia de 10 de diciembre de 2012 (casación 793/11, FJ 3º), recordando la de 28 de junio de 2012 (casación 2037/10, FJ 3º), en la que nos remitimos a lo dicho en la de 7 de julio de 2011 (casación para la unificación de doctrina 235/07, FJ 4º)] que del artículo 27 de la Ley 19/1994 se desprende que, para la consolidación del beneficio fiscal, resulta necesario que el sujeto pasivo cumpla los requisitos de constitución de la reserva mediante dotación, mantenimiento y materialización de la misma y permanencia de la inversión, además de figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado.

Así las cosas y tratándose de la liquidación de ejercicios en los que se ha aplicado la RIC, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria debe iniciarse el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (artículo 67.1, segundo párrafo de la misma Ley) del impuesto sobre sociedades del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación, pues sólo en dicho momento se consolida

definitivamente el beneficio fiscal en cuestión.

Carece de toda lógica que se puede consolidar por prescripción la RIC dotada cuando la inversión ni siquiera se materializó y que no quepa hacerlo cuando sí lo fue, expirando el plazo de materialización al mismo tiempo en ambos casos, con el argumento de que en el segundo supuesto la inversión materializada no ha sido mantenida después durante el tiempo legalmente exigido. A este inaceptable resultado exegético conduce, precisamente, la doctrina sentada por la sentencia recurrida, en la que partiendo de la ficción de la "estanqueidad" de las dos fases temporales que cabe apreciar para el mantenimiento del beneficio fiscal, cuando examina la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos legalmente previstos a tal efecto, se acepta, por efecto de la prescripción, no sólo que la RIC dotada se materializó en plazo, aun cuando no se hizo, sino que además se mantuvo la inversión durante cinco años, a sabiendas de que ni siquiera existió.

Lleva pues toda la razón la Audiencia Nacional, a la que se remite la sentencia de contraste, cuando afirma que hasta el transcurso de los

mencionados plazos (aun cuando aluda solamente al de tres años) no puede determinarse si es procedente o no el beneficio.

Con esta doctrina no se autoriza a liquidar un ejercicio respecto del que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo con ocasión de la inspección de uno respecto del que tal derecho no se ha extinguido. Tan sólo se autoriza a la Administración, porque así lo ha querido el legislador, a comprobar, al tiempo de liquidar un ejercicio no prescrito, si el sujeto pasivo satisfizo todos los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad de un beneficio fiscal aplicado en el ejercicio prescrito, obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no lo estaba (véase el artículo 27.8).

Con el alcance expresado se ha de abordar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades en relación con la investigación del cumplimiento por los beneficiarios de la RIC de las distintas obligaciones y condiciones a que el artículo 27 de la Ley 19/1994 somete este beneficio fiscal.

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. NO CABE APLICAR EL

BENEFICIO FISCAL CUANDO EL AUMENTO DE CAPITAL SE REALIZA CON CARGO A COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS. SÍ RESULTA POSIBLE EN EL CASO DE AMPLIACIÓN DE CAPITAL MEDIANTE APORTACIÓN DINERARIA QUE SE DESTINA A LA COMPRA DE ACCIONES SI EL BIEN TRANSMITIDO TIENE LA CONSIDERACIÓN DE BIEN DE INVERSIÓN (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 03.02.2015, RECURSO Nº. 363/2012; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ GÓMEZ CÁCERES)

FJ 2º.- (...) La entidad actora fundamenta la pretensión anulatoria que ejercita invocando, como algo lógico que no precisa de mayores explicaciones, la inaplicación al caso de la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2007 del referido inciso final del ap. 1 del artículo 25 de la Ley 19/91, introducida por el ya citado RD Ley del 2006.

Sin embargo, como en otras palabras señala el Sr. Abogado del Estado, que las cosas sean como dice la actora no excluye a priori la posibilidad de que la norma de 2006 no represente sino una suerte de interpretación auténtica de la anterior que conduzca a apoyar la tesis de la exclusión del “catálogo” de exenciones de las ampliaciones de capital por compensaciones de créditos.

Y este es también el criterio de la Sala, pese a que, en abstracto, por regla general, el hecho de producirse una nueva redacción de un texto legal constituye una modificación que lo que evidencia es que, con anterioridad, la norma decía una cosa diferente.

Y coincidimos con el criterio del Sr. Abogado del Estado porque la exención a que nos estamos refiriendo colisiona con la esencia del beneficio tributario. El aumento de capital por compensación de créditos -que es una de las varias medidas que una sociedad puede utilizar para incrementar el capital social sin aportación dineraria- consiste simplemente en transformar deuda de la sociedad por una participación (del acreedor) en su capital, de modo que si en todo tiempo el art. 25 ha exigido, como condición básica para el disfrute de la exención, que el aumento de capital se destine a las inversiones previstas en ese mismo artículo, tal requisito muy difícilmente podría cumplirse cuando la parte de capital ampliada mediante compensación de créditos se utiliza para extinguir la deuda de la actora con otra persona.

FJ 3º.- En cuanto a la parte de ampliación de capital efectuada mediante aportación dineraria que se

destinó a la compra de acciones de la mercantil "HTP SA" ... basta traer a colación la consulta de la Dirección General de Tributos de fecha 07 de febrero de 1996, muy oportunamente citada por la dirección letrada de la recurrente. Consulta en la que, entre otras cosas, puede leerse:

"(...) A este respecto, según las reglas que se acaban de indicar, las acciones pueden considerarse situadas en Canarias y además, la adquisición le supone a la compradora dedicada a la explotación de hoteles, aun por la vía indirecta de la compra de las acciones, una ampliación de sus instalaciones, dado que el único activo de la vendedora es un hotel. No tendría sentido que a la compra de determinadas acciones se la ha tributar como transmisión del inmueble sujeta a «transmisiones patrimoniales onerosas» por el valor total de los mismos y al tipo del 6 por 100, y sin embargo no las afecte la exención que se contempla en el artículo 25 de la ley 19/1994. Precisamente si el artículo 17 del Real Decreto 828/1995, cuando se den los requisitos y condiciones que en el mismo se establecen, considera que en estos casos el adquirente es como si hubiese adquirido los inmuebles, lógico es que a efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994 opere la exención".

En cuanto a la parte de ampliación de capital efectuada mediante aportación dineraria que se destinó a la compra de acciones de la mercantil "HTP SA" (cuyo único patrimonio era, precisamente, un hotel), debemos señalar que no era posible aplicar la exención del art. 25 de la Ley 19/1994 (...). Ello es así porque la compra de acciones de la entidad mercantil no tiene la consideración de transmisión de bien de inversión según la normativa aplicable en Canarias.

(...) Con independencia de que se considere que se ha producido la transmisión del bien inmueble, hubiese sido necesario que el propio bien tuviese el carácter de bien de inversión inicial para disfrutar de la exención.

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. REQUISITO DE LOCAL DEDICADO EN EXCLUSIVA A LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO: INCUMPLIMIENTO AUNQUE APOORTE UN ACTA EXTENDIDA POR LA INSPECCIÓN DE TRIBUTOS DE OTRA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EXIGENCIA DE INMEDIATA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO: INCUMPLIMIENTO AUNQUE SE APORTEN ANUNCIOS DE ALQUILER Y UN ACTA NOTARIAL QUE NO RESULTAN PRUEBA SUFICIENTE. (TSJC, SALA DE LAS PALMAS

DE GRAN CANARIA, SENTENCIA
06.03.2015, RECURSO Nº. 085/2013;
PONENTE: CÉSAR JOSÉ GARCÍA OTERO)

FJ 4º.- (...) Pero aún cuando diésemos por acreditado que la trabajadora a jornada completa estuviese dedicada exclusivamente a la actividad de arrendamiento, la parte no acreditó la existencia del local dedicado con exclusividad a la actividad de arrendamiento, a cuyo fin es cierto que aporta un Acta de conformidad de la Inspección de Hacienda, en relación al Impuesto sobre Sociedades, se dice literalmente que *"Su actividad (principal) clasificada en el epígrafe IAE (empresario) 8.612 fue alquiler de locales industriales", mientras que en otro apartado añade que "El obligado tributario realiza la actividad de alquiler contando para ello un local independiente situado en la Avenida de la Constitución 30 1º y con un trabajador a tiempo completo recogido en la Diligencia número 3 de 28 de noviembre de 2012 y en la documentación aportada al expediente"*.

Pero en lugar alguno de dicha Acta se dice que el local en el que se lleva a cabo la actividad de arrendamiento este dedicado con exclusividad a la gestión del arrendamiento, o cuando menos esté

dividido para que en una parte, con plena independencia, se lleve a cabo tal actividad, tratándose de documentación de otro procedimiento tributario, en otra Administración que no consideramos suficiente en un campo en que no hay dificultad probatoria alguna de la existencia de un local separado cuyo destino, con exclusividad, es el arrendamiento de inmuebles, y más cuando estamos ante un acta de conformidad que tiene un componente de pacto o acuerdo en relación a una actuación inspectora y que, por tanto, puede no reflejar, no la verdadera realidad tributaria, sino la aceptada.

Y, sin perjuicio de lo dicho, que también sería bastante para desestimar el recurso, hay que añadir que tampoco se acreditó la inmediata entrada en funcionamiento del bien adquirido, hasta el punto que se llegan a aportar anuncios de alquiler que son anteriores a la fecha de adquisición que fue el 27 de noviembre de 2006 cuando hay varios anuncios de 4,5,11,17 y 18 noviembre, esto es, anteriores a la fecha de adquisición, sin ninguna explicación de ese adelanto de la oferta a la compraventa y sin que en el proceso se haya explicado esa falta de concordancia temporal entre anuncios y fecha de adquisición del local, que lo fue en noviembre,

mientras que el contrato de arrendamiento aportado es de 1 de junio de 2007, por lo que sigue faltando la acreditación del intento de inmediata entrada en funcionamiento.

Por lo demás, el acta Notarial, acompañada al proceso, sobre ese destino del bien adquirido, es confusa, limitándose el fedatario a suponer que, como en la urbanización se ubican solamente dos centros comerciales, el ofertado en los anuncios se corresponde con el adquirido en noviembre de 2006, y la verdad no es posible dar eficacia probatoria a un acta notarial que se limita al referirse a la existencia de un local (no dice nada más que se trata de un local con destino comercial y no contienen una sola referencia a la supuesta actividad de saneamientos y ferretería que supuestamente se lleva a cabo en dicho local) para justificar algo tan sencillo como el destino del bien a arrendamiento de forma continuada desde la fecha de su adquisición o, cuando menos, desde una fecha relativamente próxima.

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. INMUEBLE DEDICADO AL ARRENDAMIENTO: NO PUEDE CONSIDERARSE ACTIVIDAD ECONÓMICA EL ARRENDAMIENTO DE UN SOLO INMUEBLE POR UNA SOCIEDAD QUE PREVIAMENTE SE

DEDICABA A OTRA ACTIVIDAD DIFERENTE. REQUISITO DE EMPLEADO DEDICADO EN EXCLUSIVA PARA LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO: INCUMPLIMIENTO (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 10.03.2015, RECURSO Nº. 219/2013; PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN)

FJ 5º.- Respecto al contrato de trabajo presentado, se realizó dos años antes de la compra de la vivienda, y se trata de un trabajador contratado por ALBETA, que declara que su actividad económica es la provisión de buques. Como dijimos en la Sentencia de 24 de marzo de 2014, rec. 289/2012, *"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 el 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"*.

Al margen de ello, debemos añadir que no podemos considerar actividad económica en el sentido exigido por el precepto, el arrendamiento de un solo inmueble para lo que aparentemente se ha

aprovechado los recursos personales, el empleado que se tenía, y materiales, la misma dirección en la que desarrollaba la entidad su actividad anterior. Sin que el contrato aportado por don J. M. de fecha 15 de julio de 2014, pueda considerarse relevante, en tanto, el mismo lo suscribió en su propio nombre y representación, y no como apoderado o representante de la entidad AA.

La compra por parte de una empresa que ya desarrollaba una actividad económica de un inmueble que posteriormente se arrienda no permite tener derecho a la exención, se exige acreditar que existe una actividad económica arrendaticia en la que el inmueble sea un bien de inversión para la entidad. En el caso no ha quedado acreditado sino que una empresa que desarrolla un actividad económica previa de provisión de buques y comercio menor de máquinas y muebles de oficina con los medios que tenía, el empleado y el local para aquella actividad, pretende aparentar haber ampliado su ámbito a la actividad de gestión de arrendamientos, lo que no ha quedado acreditado, por la puesta en el mercado de un solo inmueble en arrendamiento.

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

INVERSIÓN. INMUEBLE DEDICADO AL ARRENDAMIENTO: EXENCIÓN IMPROCEDENTE PUES AUNQUE FORMALMENTE SE CUMPLEN ALGUNOS DE LOS REQUISITOS DE LA EXENCIÓN, NO HUBO AUTÉNTICO ARRENDAMIENTO AL NO EXISTIR FLUJO DE TESORERÍA ENTRE LAS DOS EMPRESAS PERTENECIENTES AL MISMO GRUPO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 10.03.2015, RECURSO Nº. 411/2009, PONENTE: RAFAEL ALONSO DORRONSORO)

FJ 4º.- Resuelta la primera cuestión, que da lugar a que se estime procedente la regularización referida a las 4 liquidaciones, procede analizar la segunda cuestión planteada, si se cumplían o no los requisitos legales del art. 25 de la ley 19/1994 para la aplicación. A este respecto el análisis del Inspector de Tributos no puede ser más contundente y la Sala estima que procede ratificar los hechos y la situación que refleja dicho análisis probatorio, de forma que, aunque formalmente y hasta cierto punto, aparecen cumplidos los requisitos de existencia de un empleado a jornada completa y con dedicación exclusiva, así como el de la existencia de un local exclusivo, en realidad no existe verdadero cumplimiento de los requisitos legales, fundamentalmente porque el grupo era inexistente ya que no hay un verdadero flujo de

Tesorería entre la misma que sirva de base legal y real a dicho arrendamiento. Por ello la Sala estima que, dando por reproducidos los argumentos esgrimidos en sus resoluciones por el inspector actuante, no se han cumplido los requisitos legales en este caso para la aplicación de la exención del art. 25 de la Ley 19/1994 del REF, siendo procedentes por tanto las cuatro liquidaciones practicadas y estimando a este respecto el recurso de la Administración de la Comunidad Autónoma.

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. UN TERRENO NO EDIFICABLE NO PUEDE CONSIDERARSE BIEN DE INVERSIÓN. EXIGENCIA DE MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN: INCUMPLIMIENTO AL HABERSE DISUELTO LA SOCIEDAD. (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 17.03.2015, RECURSO Nº. 334/2012; PONENTE: HELMUTH MOYA MEYER)

FJ 6º.- La sociedad no tenía derecho a la exención fiscal, porque el bien adquirido no podía considerarse un bien de inversión. Los terrenos carecían de edificabilidad, por lo que no podía iniciarse el procedimiento constructivo.

Lo anterior no se desvirtúa por el hecho de que la sociedad hiciera alegaciones a la clasificación otorgada al terreno durante la revisión del planeamiento. Es incontestable que el bien no reunía las condiciones indispensables para ser calificado como bien de inversión.

En cualquier caso, no siendo preceptiva la disolución de la sociedad por aplicación de la disposición transitoria vigésimo cuarta del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se suprime el régimen especial de sociedades patrimoniales, pudiendo haberse acogido la sociedad al régimen de tributación general, se habría incumplido el requisito de permanencia del bien en el patrimonio de quien se benefició de la exención.

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994. INCENTIVOS A LA INVERSIÓN: SOLAMENTE PUEDEN BENEFICIARSE DE LA EXENCIÓN LAS ENTREGAS DE BIENES, LO CUAL NO ES UN REQUISITO MÁS SINO PRESUPUESTO SUSTANTIVO PARA SU APLICACIÓN. PARA QUE OPERE EL MECANISMO DE LA SUSTITUCIÓN PREVISTO LEGALMENTE EN RELACIÓN CON EL IGIC, ES CONDICIÓN NECESARIA QUE SE PRODUZCA UNA ENTREGA DE BIENES (TS, SENTENCIA 09.04.2015, RECURSO Nº. 2013/2013;

PONENTE: JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ)

FJ 4º.- (...) del tenor de la Sentencia impugnada puede concluirse que considera la entrega de bienes, única operación así calificada susceptible de beneficiarse de la exención, no es un requisito más de los exigidos legalmente a los efectos de la aplicación del artº 25, sino presupuesto sustantivo para su aplicación.

Lo cual debe compartirse plenamente, como dice la Sentencia de instancia "para que la entidad adquirente tenga la condición de sujeto pasivo sustituto, es preciso que se produzca una entrega de bienes", sin que baste la mera declaración, en tanto que no está en voluntad de la parte adquirente la procedencia de la exención legalmente configurada. Ha de añadirse que tal criterio responde a la especial configuración de la relación jurídica tributaria, que viene definida legalmente y cerrada a posibles modificaciones extrañas a la estricta configuración legal de sus elementos y alcance. Relación jurídica tributaria definida y cerrada legalmente, como se desprende de lo dispuesto en el art. 17 de la LGT, que responde al principio de indisponibilidad de las posiciones tributarias; que debe relacionarse con el art. 1255 del CC,

que recoge el principio de autonomía de la voluntad, la libertad civil de pactos, de suerte que los pactos y convenios que los particulares hayan tenido a bien estipular, dentro de los límites fijados en el citado artículo, incluidos, claro está, las consecuencias fiscales de los contratos o negocios que hayan realizado, serán válidos y producirán los efectos que le son propios, pero sólo entre las partes contratantes, no respecto de terceros, en este caso la Administración Tributaria, sin que la relación jurídica tributaria sufra lo más mínimo por dichos pactos, la posición jurídica del obligado tributario resulta ajena al pacto, sólo el obligado tributario es el obligado a cumplir las obligaciones materiales y formales definidas legalmente y, evidentemente, el tercero, sean cuales sean los términos de lo pactado, en ningún caso puede sustituir al obligado tributario en la relación jurídica tributaria ni en ninguno de sus aspectos -ello sin perjuicio de su interés presente, desde luego, en la relación civil subyacente-. Limitación legal, que en atención de la finalidad impuesta, preserva la relación jurídica tributaria de inmisiones ajenas a su ámbito definido legalmente, en principio, se muestra adecuada y proporcionada en función de dicha finalidad, sin que además se quebrante el interés

legítimo del tercero, que en atención a la libertad de pacto podrá convenir con el obligado tributario y dentro del ámbito natural en el que se desarrolla dicho pacto, todo aquello que preserve sus derechos e intereses, y, en su caso, ventilar los conflictos que surjan a través de la jurisdicción civil.

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

HECHO IMPONIBLE. PRESTACIÓN DE SERVICIOS: LA CESIÓN DEL USUFRUCTO DE LOCALES Y ATRAQUES A EFECTOS DEL IGIC HA DE CONSIDERARSE COMO PRESTACIÓN DE SERVICIO (TS, SENTENCIA 09.04.2015, RECURSO Nº. 2013/2013; PONENTE: JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ)

FJ 3º.- (...) El art. 6 de la Ley 20/1991, en lo que ahora nos interesa entiende por entrega de bienes "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales", y en particular "la transmisión de la propiedad, el uso o el disfrute de bienes inmuebles mediante la cesión de títulos que atribuyan dichos derechos sobre los mismos", y el art. 7 define la prestación de servicios "toda operación que no tenga la consideración de entregas de bienes ni de importación de bienes", esto es desde una óptica negativa, todo lo que no sea entrega de bienes es

prestación de servicios, y en particular considera tales "los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compras" y "las cesiones de uso o disfrute de bienes". El tenor literal de los términos que diferencian a efectos del impuesto unos y otros supuestos se nos muestran claros y contundentes, difícilmente puede llevar a equívocos, con carácter general cabe decir sin duda que considerando todo arrendamiento en los términos vistos como un supuesto de prestación de servicios, conforme al número siguiente, "cesiones de uso o disfrute de bienes", como no puede ser de otro modo, comprende todos aquellos supuestos distintos al arrendamiento en los que se cede el uso o disfrute de todos los derechos reales limitados sobre el dominio, entre los que se encuentra, obviamente, el derecho de usufructo. Por lo tanto, sin duda, la cesión del usufructo de locales y atraques, a los efectos del impuesto ha de considerarse como prestación de servicios. Sin que quepa siquiera vislumbrar una contradicción con el art. 6 referido, puesto que dicha contradicción no es posible, pues no cabe confundir los actos de constitución de dichos derechos reales que recaen sobre el uso o disfrute de los bienes inmuebles, con los títulos

que los representan, que es en el error en que parece incurrir la sentencia de contraste que arrastra el parecer de la parte recurrente, y es que en nuestro derecho patrio títulos representativos, distintos de los títulos de propiedad escriturados, -con alguna excepción que es la contemplada en el citado artículo, aunque incluso así resulta discutible jurídicamente- cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad de un inmueble, no se conocen, así es no existe título de usufructo, ni de uso o habitación de superficie o vuelo o subsuelo..., sino título de propiedad sobre los que cabe imponer una carga o gravamen, un derecho real que limite el dominio; como la mejor doctrina ha puesto de manifiesto la excepción a la que venía dar respuesta la expresada excepción era el caso de la antigua y mal llamada multipropiedad, en el que sería posible identificar un título sustantivo que atribuye el uso o disfrute sobre un inmueble, pero incluso este caso suscita duda de que tuviera y tenga cabida en la actual regulación dentro del supuesto contemplado en el citado artículo.

TIPO IMPOSITIVO. PROCEDENTE LA APLICACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN "GENERAL" (Y NO DEL TIPO "REDUCIDO") REALIZADA POR LA INSPECCIÓN DE TRIBUTOS A LAS

OPERACIONES DE ENTREGAS DE COMIDA RÁPIDA PARA LLEVAR YA QUE LA MISMA RESULTA AVALADA POR LOS DISTINTOS MÉTODOS INTERPRETATIVOS ADMITIDOS POR EL CÓDIGO CIVIL. SE TRATA DE UNA ÚNICA ACTIVIDAD EMPRESARIAL CON UNOS MISMOS ELEMENTOS MATERIALES Y PERSONALES, SIN SEPARACIÓN ALGUNA EN LO QUE SON LOS SERVICIOS DE VENTA PARA CONSUMO EN EL ESTABLECIMIENTO DE LOS SERVICIOS DE VENTA PARA LLEVAR

(TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 15.07.2015, RECURSO Nº. 374/2013; PONENTE: CÉSAR JOSÉ GARCÍA OTERO)

FJ 3º.- Pues bien, en la respuesta de esta Sala es obligado partir de que la referencia del artículo 3.1. del Código Civil al método gramatical en la interpretación de las normas -" según el sentido propio de sus palabras"-, no puede entenderse, sin más, como unido al concepto o acepción del término o palabra en la lengua española conforme a la definición de la Real Academia Española de la Lengua, sino al concepto jurídico que, en ocasiones, como aquí ocurre, determina el propio legislador, y que o necesariamente coincide con el significado lingüístico - ni siquiera lexicológico- en la lengua española. Esto es lo que se denomina por la doctrina interpretación auténtica, en cuanto llevada a cabo

por el propio legislador, de la que encontramos abundantes ejemplos en las distintas normas del ordenamiento jurídico español y, especialmente, en materia tributaria.

Precisamente, el legislador ha llevado a cabo una interpretación auténtica, a efectos de Impuesto General Indirecto Canario, de los conceptos entrega de bienes y prestaciones de servicios, y, entre estos últimos, incluye *"los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar"*.

Por tanto, en la exégesis del precepto es posible distinguir entre distintas modalidades de servicios: a) de hostelería, b) de restaurante, c) de acampamento; y d) ventas de bebidas y alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar, lo que supone que los servicios de restaurante no necesariamente se reducen a los de venta de bebidas y alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar, pues, de no ser esta la interpretación, carecería de sentido la inclusión de esta última como posible modalidad distinta, lo que resulta de la utilización de la conjunción copulativa "y".

De ello deriva que el significado de restaurante, a los efectos del impuesto, no coincide con el concepto que ofrece la Real Academia Española de la Lengua, que lo define como *"establecimiento público donde se sirven comidas y bebidas, mediante precio, para ser consumidas en el mismo local"*.

Por el contrario, a efectos jurídico-tributarios el restaurante pasa a ser un establecimiento en el que se presta el servicio de venta de alimentos y bebidas, y en el que no necesariamente dicha venta lo es para su consumo en el mismo establecimiento, siendo este un concepto que, además, coincide con el actual de restaurante, en el sentido usual del término, al ser un hecho notorio que una parte de ellos, cada vez mayor, además de los servicios en el propio local, ofrecen el servicio de comidas y bebidas para llevar que se recogen en el propio establecimiento o se sirven a domicilio, sin que se cuestione por ello su catalogación del establecimiento como restaurante por la prestación de distintas modalidades del servicio, siendo este el sentido usual de término al que se refiere el artículo 12 de la LGT como criterio interpretativo.

Por lo demás, esta interpretación coincide con el concepto de

restaurante que aparece en otras normas del subordenamiento jurídico canario en cuanto para integrante del ordenamiento jurídico español. Así, el Decreto 90/2010, de 22 de julio, por el que se regula la actividad turística de restauración y los establecimientos donde se desarrolla ofrece un concepto o aceptación en el que se incluye tanto el servicio prestado en el propio establecimiento como el servicio de comidas y bebidas para llevar, siendo una norma que es posible tomar en consideración conforme a esa interpretación sistemática –en cuanto método interpretativo–, que excluye del concepto de actividad de restauración solo la consistente en aquellos servicios que consistan únicamente en comidas o bebidas para llevar o servir a domicilio (art. 3 del Decreto).

La utilización de la norma como criterio interpretativo no es errónea ni inapropiada pues simplemente permite dejar constancia de un concepto de restaurante que coincide con lo que es actualmente en el lenguaje usual del término.

Más relevante aún es el concepto de restaurante a efectos de IAE conforme al Real Decreto Legislativo 2/2004, utilización que tampoco es irrelevante en esa labor de

interpretación del ordenamiento jurídico como una unidad.

FJ 4º.- Por otra parte, no es cierto que solo a partir de una Consulta de la Dirección General de Tributos de 2010 sea posible entender que se produjo un cambio de criterio sobre el concepto de restaurante y sobre la calificación como prestación de servicios de los referidos a comida y bebida para llevar.

En la Consulta de 20 de septiembre de 2006 ya se concluía que *"Por tanto, la venta de pizzas o bocadillos preparados o producidos por la propia entidad consultante tendrá en todo caso la consideración de prestación de servicios sujeto al tipo impositivo del 5 por 100, con independencia del lugar de consumo de tales alimentos", rechazando su consideración de entrega de bienes y, por tanto, la tributación por el tipo reducido del 2%".*

Es más, la propia Consulta de 15 de octubre de 2001 no introduce una doctrina inequívoca de calificación de las ventas de comida y bebida para llevar como entrega de bienes sino que puntualiza en uno de sus apartados que *"en el supuesto de que en el local en que se realice la venta de comida rápida ponga a disposición de sus clientes zonas adecuadas para*

el consumo inmediato de la misma a su libre elección, se presumirá que dichas ventas tienen la consideración de prestación de servicios”.

Decir, por último, que tampoco la normativa de la Unión Europea que cita la parte impide la conclusión sostenida por la Junta pues lo que hace el precepto invocado es excluir de los servicios de restauración *“El suministro de alimentos y bebidas, preparados o sin preparar, o de ambos, con o sin transporte pero sin prestación de ningún otro tipo de servicio auxiliar (...)”*, mientras que, en el caso, la propia entidad reconoce que existe un servicio auxiliar, entendido como local cuando menos con un conjunto de elementos materiales (mesas, sillas, etc.), que permite consumir en el propio local. La propia entidad recurrente no deja de reconocer esta existencia de ese servicio auxiliar, pues el propio representante manifestó ante la Inspección que *“En el establecimiento de mi representada no se ofrece un servicio de restauración, en el sentido exigido por el TJCE, toda vez que no existe un servicio de camareros (el cliente que consume en el local retira la comida en una bandeja y al finalizar la deposita en las basuras habilitadas), no se suministran vajillas ni cubiertos, ni se sirven los productos en la mesa, ni se asesora al cliente*

sobre el consumo”. Es decir, no deja de reconocer abiertamente la puesta a disposición de los clientes de un conjunto de medios materiales –con características propias del tiempo o clase de establecimiento– que suponen la existencia de ese servicio auxiliar que permite entender la modalidad como servicio de restauración a efectos de aplicación de la normativa europea que, por lo demás, no es aplicable al caso.

En definitiva, existe, en el caso del establecimiento de la entidad recurrente, un servicio único de restaurante, en el que se incluye una actividad de prestación del servicio de comidas y bebidas a consumir en el propio establecimiento, de manera conjunta e indistinta con la de comidas y bebidas para llevar, con una misma unidad de explotación, y una indistinta atención del personal en uno y otro caso, lo que hace que la interpretación de la inspección-avalada por los distintos métodos del artículo 3.1 del Código Civil y confirmada en vía de reclamación económico-administrativa- sea ajustada a derecho.

Decir, por último, que no es posible llegar a otra conclusión con apoyo en la normativa del IVA, en cuanto norma cuyo ámbito espacial es distinto, sin perjuicio de que la norma

invocada no puede ser objeto de examen en un proceso en el que se ventila el alcance de otro precepto de otra ley con otro ámbito de aplicación. Y que, tampoco la interpretación a la que llegó la Administración Tributaria en relación con otra modalidad de servicio de restaurante, la denominada "McAuto", pues lo decisivo es que, en ese caso, estamos ante una modalidad única de servicio para llevar en el vehículo del cliente, mientras que el caso examinado estamos ante una actividad de restaurante que, como dijimos, presenta dos modalidades que se confunden y entremezclan: la de servicio para llevar y la de servicio para consumo en el propio local, siempre en relación con los mismos productos y el mismo establecimiento que cuenta con todos los elementos auxiliares necesarios para su consumo en el interior.

Queda avalada esta interpretación desde el punto de vista de la lógica jurídica y la propia finalidad de la norma, pues se produciría una verdadera distorsión en la tributación que quedaría a merced de la empresa o de la respuesta del cliente al destino de los productos adquiridos, más cuando –insistimos especialmente en este dato– se trata de una única actividad empresarial con unos mismos elementos

materiales y personales, sin separación alguna en lo que son los servicios de venta para consumo en el establecimiento de los servicios de venta para llevar.

ESTE MISMO CRITERIO SE REITERA POSTERIORMENTE POR EL MISMO ÓRGANO EN OTRA SENTENCIA: TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 03.09.2015, RECURSO Nº. 375/2013; PONENTE: CÉSAR JOSÉ GARCÍA OTERO.

PERIODO DE LIQUIDACIÓN: SE ESTIMA CONFORME A DERECHO LA LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA BASADA EN LA PRESUNCIÓN DE LAS IMPUTACIONES DEL ART. 108 LGT QUE SE APLICAN EN SU TOTALIDAD AL ÚLTIMO PERIODO TRIMESTRAL DE LIQUIDACIÓN DEL AÑO, SIN QUE SE FORMULARAN ALEGACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA. CRÉDITOS CONCURSALES Y CRÉDITOS CONTRA LA MASA: LA FECHA RELEVANTE A EFECTOS DE LA LIQUIDACIÓN DE INTERESES DE DEMORA ES LA FECHA DE DEVENGO DEL TRIBUTO Y NO LA DE LIQUIDACIÓN; SE ESTIMA LA DEMANDA POR INDEBIDA LIQUIDACIÓN DE INTERESES DE DEMORA (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 31.03.2015, RECURSO Nº. 384/2012; PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

FJ 2º.- (...) siendo cierto que, salvo las excepciones que contempla

su regulación, el período de liquidación del IGIC coincide con el trimestre natural, en el caso concreto, la consideración en el procedimiento de comprobación limitada correspondiente a cada trimestre, del último período trimestral correspondiente a cada ejercicio, para asignar la totalidad de las bases imponibles-cuotas tributarias, se realizó para no perjudicar al sujeto pasivo al carecer la Administración de los datos suficientes para determinar las cantidades imputadas por terceros (Modelo 415, IGIC) y no declaradas por la entidad recurrente en sus autoliquidaciones, ni consignadas en los libros registros (de facturas expedidas y recibidas de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009) aportados, en lugar de proceder a una asignación arbitraria o prorrateada.

Argumentación que la demanda pretende refutar señalando que no eran excusas admisibles porque la Administración de Tributos interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife "renunció a la comprobación de la documentación soporte de las autoliquidaciones" realizando los seguimientos correspondientes de cada obligado tributario que hizo la imputación, ni requirió a HS SL, a que aportara las facturas correspondientes a los obligados tributarios que habían

realizado las imputaciones de cantidades en el modelo 415.IGIC.

Hay que tener en cuenta, que la Administración procedió dentro del procedimiento de comprobación limitada a girar su propuesta de liquidación *"tomando como ciertos los importes consignadas en las declaraciones presentadas correspondientes a los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 y a las facturas aportadas por los obligados tributarios relacionados con el sujeto pasivo"* ... en aplicación de dispuesto en el artículo 108.4 de la Ley General Tributaria, que dispone:

4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismo mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo

dispuesto en esta sección cuando el obligado tributo alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

A la vista de que notificada la propuesta de liquidación provisional el 27 de septiembre de 2010, la recurrente no efectuó alegaciones, se dictó la liquidación provisional incrementado la base imponible con las sumas de las imputaciones que le habían sido comunicadas y no incluidas en sus declaraciones, actuación que, como refirió la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife, no merece crítica jurídica en tanto que se dilucidó conforme a los presupuestos legales que eran aplicables.

(...) **FJ 5º.-** ... En último lugar examinamos la alegación de exceso en los intereses de demora liquidados por débitos correspondientes a los años 2006, 2007 y 2008. Señala la demanda que la entidad fue declarada en concurso de acreedores por auto de 4 de diciembre de 2008, por lo que desde esa fecha no podían iniciarse ejecuciones singulares, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra su patrimonio, conforme al artículo 55 de la Ley 22/2003, de 9 de

julio, Concursal. Que en consecuencia, los débitos de los 2006, 2007 y 2008, no tienen naturaleza de créditos contra la masa, artículo 84.2.10º que se refiere a obligaciones nacidas de la ley con posterioridad a la declaración de concurso, siendo obvio que el devengo y obligación de autoliquidación tuvo lugar con anterioridad. Por este motivo alegó que era relevante tener en cuenta dicha declaración del concurso en cuanto a la liquidación de intereses de demora, toda vez que la regla general es que el concurso produce la suspensión de su devengo (artículo 59), y por consiguiente existe exceso en la liquidación provisional en cuanto a los mismos, que se liquidan hasta el 22 de noviembre de 2010, en tanto que la fecha límite debió ser el 4 de diciembre de 2008.

En su contestación la Administración -por remisión el acuerdo de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife- opone que no existe exceso en la liquidación intereses de demora por cuanto la Administración Tributaria mantiene sus facultades de comprobación e investigación aún cuando la entidad ha sido declarada en concurso de acreedores, y si bien conforme al artículo 59 de la Ley Concursal la declaración de concurso afecta a la liquidación de intereses

legales o convencionales, por lo que también afecta a los intereses de demora, suspendiendo su devengo hasta que se llegue a una solución de convenio o liquidación; este precepto sólo es aplicable a los intereses devengados por créditos concursales, pero no a los que se generan contra la masa que no sufren las restricciones del artículo 59. Que en el caso, en fecha 22 de noviembre de 2010, posterior a la sentencia por la que se aprueba el convenio de acreedores - cuando ya han cesado los efectos de la declaración de Concurso, ex artículo 133- es cuando la Administración dicta la resolución ultimando el procedimiento de comprobación limitada, practicando a cargo de HS SL, las liquidaciones provisionales, siendo la fecha de inicio del procedimiento de comprobación también posterior.

En relación a estos argumentos utilizados por la contestación a la demanda, la línea de separación entre los créditos concursales y los que son créditos contra la masa, debe situarse, como se infiere de lo que dispone en el artículo 84.2.10º de la Ley 22/2003, en atención a la fecha en que se produce el devengo - nacimiento de la obligación-. Y como las cuotas de IGIC han sido devengadas con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, se

trata de créditos concursales con independencia de que el crédito tributario sea liquidado o determinado con posterioridad. En este sentido la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 1ª, de 22 de julio de 2013 -y las que cita- (recurso 1699/2011), fundamento de derecho séptimo, y de lo dispuesto en el artículo 134.1 de la Ley 22/2003, Concursal.

En este punto debe prosperar la demanda, reconociendo que los débitos de los años 2006, 2007 y 2008, tienen naturaleza de créditos concursales y es relevante la fecha de declaración del concurso en cuanto a la liquidación de intereses de demora, conforme al artículo 59 de la Ley 22/2003, por lo que existe exceso en la liquidación provisional en cuanto a los mismos.

ARBITRIO SOBRE LA IMPORTACIÓN Y ENTREGA DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS (AIEM)

PROCEDIMIENTO. NO ES POSIBLE LA RECTIFICACIÓN DE UN PRESUNTO ERROR EN LA CLASIFICACIÓN DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS UNA VEZ AUTORIZADO EL LEVANTE DE LOS BIENES DESPACHADOS (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 12.06.2015, RECURSO Nº. 215/2013, PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS).

FJ 2º.- Solicitaba la mercantil actora el inicio del procedimiento de revocación de oficio en relación a las cantidades abonadas por el Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM), correspondientes a las importaciones de bobinas de papel (banderolas) para el envasado de yogures y productos lácteos, ejercicios 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, importe total 165.710,15 €.

La mercancía fue clasificada en la partida arancelaria 4821: "etiquetas de toda clase de papel o cartón, incluso impresas", partida recogida en el anexo IV de la Ley 20/1991, de 7 de junio, y por ello sujeta al AIEM.

La Dirección General de Tributos de Canarias, en consulta vinculante 1423/2011, de 8 de agosto de 2011, resolvió:

- 1º) La importación de "papel complejo para capsular envases no adhesivo", clasificado en la partida estadística 4811.59.00.00, no se encuentra sujeta al AIEM, al no estar incluida la citada partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991.
- 2ª) La importación de "papel de banderolas para envolver envases", clasificado en la partida estadística

4811.41.90.00, no se encuentra sujeta al AIEM, al no estar incluida la citada partida estadística en el anexo IV de la ley 20/1991.

Por todo ello, afirma la demanda, la importación de las banderolas para el envasado de productos lácteos efectuada por CSA, no se encontraban ni se encuentran sujetas al AIEM, y las liquidaciones giradas infringen manifiestamente la Ley y existen circunstancias sobrevenidas que ponen de manifiesto su improcedencia.

FJ 3º.- La mercancía fue considerada sujeta al AIEM y clasificada en los DUAS en que se documentó la importación en la partida arancelaria 4821: "etiquetas de toda clase de papel o cartón, incluso impresas".

La Dirección General de Tributos de Canarias, en la consulta vinculante 1423/2011, de 8 de agosto de 2011, declaró que no estaba sujeto al AIEM:

- 1º) Productos clasificados en la partida estadística 4811.59.00.00.
- 2º) Productos clasificados en la partida estadística 4811.41.90.00

No existe identidad entre ambos productos, por lo que no se advierte la infracción manifiesta de la ley. Por esta razón la Administración señalaba que el interesado no presentó en su momento ningún tipo de reclamación ni de recurso, y que una vez autorizado el levante, no era posible comprobar que efectivamente la mercancía cuyo despacho fue solicitado y el levante autorizado era la que refiere en su escrito.

Por el mismo motivo, de tratarse de un error en la clasificación de la mercancía no procedía su rectificación, que según el artículo 12 del Decreto 145/2006, de 24 de octubre, sólo es posible antes de que haya sido autorizado el levante de los bienes despachados.