

**COMENTARIOS DE DOCTRINA
ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA**

CONSULTAS EVACUADAS POR LA VICECONSEJERÍA DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN DE DE LA CONSEJERÍA DE HACIENDA DEL GOBIERNO DE CANARIAS DURANTE LOS MESES DE FEBRERO A JULIO DEL EJERCICIO 2016

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)

un "fee" por la disponibilidad de su stand en la parte comercial.

A) Hecho imponible

Se distinguen dos servicios prestados por la Asociación:

Clave: organización y promoción de un congreso

"- Servicio de inscripción de la Asociación a los asistentes al congreso

La Asociación consultante encarga a una agencia de viajes la organización de un congreso con una parte de exposición comercial donde se podrán encontrar "stands" de los principales proveedores de bienes y servicios de los asistentes:

A juicio de este centro directivo, podríamos diferenciar dos supuestos:

a) El servicio únicamente consiste en el mero derecho de entrada o asistencia al congreso

Se plantean dos escenarios:

A) La Asociación facturará en su propio nombre una cuota de inscripción a los asistentes a este evento. Asimismo, la Asociación facturará en su propio nombre a los expositores

El artículo 17.Tres.Uno.3 y 8.c) de la Ley 20/1991, contiene (...) reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios:

De acuerdo con este precepto y realizándose materialmente el

congreso en Canarias, el servicio de entrada o asistencia al congreso prestado por la Asociación (...) se entenderá sujeto al IGIC, con independencia de que el adquirente tenga o no la consideración de empresario o profesional actuando como tal.

(...)

b) Servicio en nombre propio consistente en transporte y/o alojamiento con el derecho de entrada o asistencia al congreso

En este supuesto sería de aplicación a la Asociación (...) el régimen especial de las agencias de viajes, entendiéndose que la servicio de derecho de entrada o asistencia presenta el carácter de servicio accesorio o complementario al servicio de transporte y/o alojamiento.

Este servicio único, conforme a lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley 4/2012, se entenderá prestado en el lugar donde la Asociación (...) tenga establecida la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde donde se efectúe la operación.

(...)”

“- **Servicio prestado por la Asociación a los expositores**

Se podrían diferenciar, a juicio de este centro directivo, dos supuestos:

a) Mera cesión de espacio físico para la instalación de un stand en la parte comercial

El artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991 dispone:

“Tres. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

(...)”

La prestación de servicio de cesión de espacio físico para la instalación de un stand tiene una relación lo suficientemente directa con el bien inmueble donde se celebra el congreso que permite determinar que el citado servicio se entiende prestado en el territorio donde radique el bien inmueble. Puesto que el bien inmueble donde se celebra el congreso se encuentra situado en

Canarias, este servicio está sujeto al IGIC

(...)

b) Cesión del espacio acompañado del stand preparado para exposición de los productos

En la medida en que los stands sean montados de forma personalizada, atendiendo a las exigencias individuales de los expositores en lo referente al aspecto y funcionalidad de los mismos, los servicios relacionados con dichos stands podrán calificarse como prestaciones publicitarias toda vez que los stands en sí mismos constituyan un atractivo para la difusión de las cualidades de los productos del expositor y, por tanto, sean concebidos con fines publicitarios. Por el contrario, si los stands responden a modelos uniformes y no individualizados según los requerimientos de los expositores por seguir unas pautas fijadas por el organizador del congreso, los servicios que tengan por objeto dichos stands podrán considerarse como servicio relacionado con la organización del congreso.

(...)

Conforme a lo establecido en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, partiendo de la condición de empresario o profesional del expositor (...) el servicio prestado por la Asociación (...) únicamente estará sujeta al IGIC cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual, en Canarias, del expositor (...)."

B) La agencia de viajes factura en su propio nombre a los asistentes las cuotas de inscripción, así como los "fees" a los expositores.

Una vez finalizado el evento, se pueden dar lugar a su vez dos variantes:

- que la Asociación y la agencia de viajes hagan una liquidación de los ingresos percibidos y de los gastos incurridos por la agencia de viajes (incluido a tal efecto su margen comercial por haber organizado el Congreso) y, de existir beneficios, la agencia de viajes se los reintegre a la Asociación (si existieran pérdidas, la Asociación no tendría que satisfacer cantidad alguna)

- que la Asociación perciba un importe, bien fijo, bien variable en función de los ingresos.

"a) La agencia de viajes se convierte en promotora-organizadora del congreso actuando en nombre propio frente a los asistentes y expositores. La Asociación (...) percibe un importe convenido (fijo o bien variable según los ingresos).

La agencia de viaje prestará en nombre propio los servicios de inscripción a los asistentes al congreso y los servicios a los expositores. Respecto a estas operaciones sería aplicable lo señalado en el (*apartado A*) con la única modificación que dónde se refiere a la prestación de servicio de la Asociación de Cirujanos Plásticos a los asistentes y expositores, debe entenderse referida a la prestación de servicio de la agencia de viaje promotora organizadora a asistentes y expositores.

Por otra parte, el importe percibido por la Asociación (...) debe entenderse como la contraprestación o pago de la agencia de viaje por un servicio de cesión de uso del nombre o de derecho de la Asociación a la agencia de viaje promotora organizadora.

(...)

b) La agencia de viajes se convierte en promotora-organizadora del congreso actuando en nombre propio frente a los asistentes y expositores. La Asociación (...) percibe el importe del beneficio obtenido por la agencia de viaje (diferencia entre ingresos obtenidos y gastos incurridos, incluyendo el margen comercial), y en el caso de pérdidas la Asociación ni percibe importe alguno ni asume las mismas.

De lo expuesto, y a juicio de este centro directivo, se deriva la existencia de un contrato de cuentas en participación, donde el partícipe-gestor es la agencia de viajes y el partícipe-no gestor es la Asociación de Cirujanos Plásticos.

Consecuencia de este hecho, las cuestiones a examinar son las siguientes:

- Si el hecho de la existencia de un contrato de "cuentas en participación" supone la existencia de una explotación común, lo que implicaría que nos encontramos ante un nuevo empresario o profesional que actuaría en nombre propio prestando servicios a los asistentes y expositores, o no existe explotación común sino que la misma sigue llevándose a cabo

íntegramente por el partícipe-gestor (agencia de viaje) como único titular jurídico de los bienes y derechos integrantes de la misma, por lo que debe considerarse también a efectos del IGIC que éste -el partícipe gestor- es el único titular del negocio en cuestión.

- Tratamiento a efectos del IGIC del importe que percibiría el partícipe-no gestor en caso de obtención de beneficio.

(...) frente a terceros la relación contractual se establece únicamente por el gestor (...)

En este sentido, el artículo 242 del Código de Comercio establece: *"Los que contraten con el comerciante que lleve el nombre de la negociación sólo tendrán acción contra él, y no contra los demás interesados, quienes tampoco la tendrán contra el tercero que contrató con el gestor, a no ser que éste les haga cesión formal de sus derechos."*

(...) diversas sentencias del Tribunal Supremo, entre las que cabe destacar la de 8 de febrero de 1963 ó la de 20 de julio de 1992, exigen para que exista la figura de un contrato de cuenta en participación la no concurrencia de un patrimonio común

independiente del privativo del titular y del de los interesados.

En el supuesto planteado no existe explotación en común sino que la misma sigue llevándose a cabo íntegramente por el partícipe-gestor (agencia de viaje) como único titular jurídico de los bienes y derechos integrantes de la misma, por lo que debe considerarse también a efectos del IGIC que éste -el partícipe gestor- es el único titular del negocio en cuestión. Por tanto, no nace un nuevo empresario o profesional como consecuencia de la firma del contrato de *"cuentas en participación"*.

En cuanto a la segunda cuestión a analizar, el artículo 9.2º de la Ley 20/1991 dispone:

"No están sujetas al Impuesto:

(...)

2º las entregas de dinero a título de contraprestación o pago."

De este precepto se desprende que la liquidación que corresponda al partícipe-no gestor no tiene ninguna incidencia en el IGIC, siempre y cuando se haga en efectivo. Estamos ante un mero reparto en efectivo de los resultados.

En definitiva, la agencia de viaje, como partícipe-gestor, prestará en nombre propio los servicios de inscripción a los asistentes al congreso y los servicios a los expositores.

Respecto a estas operaciones sería aplicable lo señalado en el *(apartado A)* con la única modificación que dónde se refiere a la prestación de servicio de la Asociación (...) a los asistentes y expositores, debe entenderse referida a la prestación de servicio de la agencia de viaje promotora-organizadora a asistentes y expositores.”

(Contestación vinculante de fecha 06/04/2016)

Clave: urbanización de terrenos a favor de Administración Pública.

La entidad mercantil pública consultante tiene la consideración de medio instrumental y servicio técnico del Ayuntamiento titular de su capital social. Dicho Ayuntamiento le ha encomendado diversas actuaciones de reurbanización.

Se consulta sobre la no sujeción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991:

“(…) las obras de urbanización de terrenos no tienen la consideración de edificación, por lo que en ningún caso

la ejecución de obra de urbanización de terrenos podrá disponer de la naturaleza de entrega de bien.

(...)

(...) la ejecución de obra de urbanización de terrenos tiene, en todo caso y a los efectos de IGIC, la consideración de prestación de servicio.

(...)

El (...) artículo 9.9º recoge un triple ámbito de operaciones no sujetas, a saber:

1. Las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria (tasa en los términos establecidos en el artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

Se definen los distintos entes que tienen la consideración, a los efectos de este supuesto de no sujeción, de Administraciones Públicas, destacando que se excluyen a las entidades públicas empresariales estatales y organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

2. Los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que deriven de una encomienda de gestión.
- El ente, organismo o entidad del sector público encomendado debe tener la consideración de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración pública encomendante, de acuerdo con lo previsto en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (en adelante, Texto Refundido de la Ley de Contratos).
- El destinatario del servicio debe ser la Administración pública encomendante o los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

3. Los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- El destinatario del servicio debe ser cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el

mismo, u otros órganos o entidades íntegramente dependientes de las anteriores.

- La titularidad del ente, organismo y entidad del sector público debe ser íntegramente pública.

Tratándose de una ejecución de obra que tiene la naturaleza de prestación de servicio, resulta aplicable la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.”

(Contestación vinculante de fecha 06/06/2016)

B) Exenciones en operaciones interiores

Clave: entrega edificaciones

“Se pretende constituir una sociedad mercantil que adquiriría una edificación a otra sociedad mercantil que es su promotora. La edificación está constituida por un conjunto de viviendas que han sido objeto de arrendamiento desde el año 2004. La nueva sociedad mercantil pretende continuar con el arrendamiento de las viviendas adquiridas sin prestar servicios de hostelería.

Consulta sobre la tributación en el IGIC de la adquisición de las viviendas (..)

(...)

Analizando el contenido del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, parece claro que son tres los requisitos que se exigen para que la transmisión de una edificación tenga la consideración de primera entrega y por tanto se encuentre sujeta y no exenta al IGIC:

- Primero, que la entrega la realice el propio promotor de la edificación.
- Segundo, que la construcción o rehabilitación de la edificación esté terminada.
- Y tercero, que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente durante un plazo de tiempo igual o superior a dos años por su propietario, un titular de derechos reales de uso o disfrute o por un arrendatario sin opción de compra, salvo que quien adquiera el bien inmueble sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Ninguna duda existe que en el supuesto que se consulta se cumplen los dos primeros requisitos. La cuestión determinante es si se cumple o no el tercer requisito.

Con carácter general, la entrega por parte de su promotor de una edificación terminada su construcción se encuentra sujeta y no exenta del IGIC, por tener la consideración de primera entrega. No obstante, tiene la consideración de segunda entrega, sujeta y exenta del IGIC, la entrega efectuada por su promotor de una edificación terminada cuando se den los siguientes requisitos:

a) que la edificación objeto de entrega haya sido utilizada de forma ininterrumpida durante un plazo igual o superior a dos años.

b) que la utilización ininterrumpida haya sido por el propio promotor (no puede entenderse como una mera permanencia de la edificación en el activo de la sociedad), o por un tercero siempre y cuando, en este caso, derive de un derecho real de goce o disfrute sobre la edificación o de un contrato de arrendamiento de fincas urbanas sin opción de compra.

Se señala en el texto de la consulta que la edificación que se pretende adquirir está constituida por viviendas que han sido objeto de arrendamiento desde el año 2004, por lo que es evidente que ha existido una utilización ininterrumpida durante un plazo igual o superior a dos años, sin

que obviamente el adquirente (una sociedad mercantil de nueva constitución) sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Por tanto, nos encontraríamos ante una segunda entrega de una edificación sujeta pero exenta al IGIC.

(...)

- No cabe la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, puesto que se pretende utilizar las viviendas adquiridas para su arrendamiento sin obligación de prestar servicios propios de la industria hotelera. Este servicio de arrendamiento se encuentra sujeto y exento del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, sin que permita deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en el desarrollo de esta actividad de arrendamiento.
- La entrega de las viviendas a la nueva sociedad mercantil está sujeta y exenta del IGIC y, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.”

(Contestación vinculante de fecha 23/05/2015)

Clave: venta de neumáticos con instalación

“La entidad mercantil consultante desarrolla la actividad de comercio al menor de neumáticos teniendo la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC, pudiendo entregar los neumáticos con instalación de los mismos.

(...)

- La entidad mercantil consultante realiza una única operación de entrega de neumático, siendo accesoria a esta entrega el servicio de instalación. A esta operación única de entrega de bien, dada la consideración de comerciante minorista de la entidad mercantil consultante, le resultaría de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.
- Para el cálculo del requisito cuantitativo previsto en el artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012 debe computarse todas las entregas de bienes que en el desarrollo de la actividad comercial realice la

entidad mercantil consultante, con independencia de su sujeción o no al IGIC, siempre y cuando tales entregas se ordenen desde un establecimiento situado en Canarias. Por todo ello, deben computarse las entregas de bienes que, en el desarrollo de la actividad comercial, son enviados o exportados fuera de Canarias o son entregadas fuera de Canarias, siempre y cuando dichas entregas se ordenen desde un establecimiento situado en Canarias.

- Nada evita que un empresario que tiene la consideración de comerciante minorista haga constar en la factura que documente una entrega exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27 de la Ley 4/2012, el importe de la carga impositiva implícita. Ahora bien, la carga impositiva implícita que se consigne en la factura no tiene la consideración de cuota repercutida, ni tiene naturaleza tributaria por lo que no cabe interponer reclamación económico-administrativa cuando se estime incorrecta su determinación. Por último, el empresario adquirente podrá ejercer la deducción de la carga impositiva implícita en cuantía superior a la que conste en la factura, sin que sea aplicable lo

dispuesto en el artículo 31.4 de la Ley 20/1991.

(Contestación vinculante de fecha 25/04/2016)

Clave: asociación patronal para la promoción de productos

“La asociación patronal consultante tiene como fin desarrollar las actividades que contribuya a mejorar el sector platanero, constituyendo una de sus funciones, según sus estatutos sociales, *“Contribuir a la valorización del producto, mediante acciones de publicidad, promoción y marketing”*.

(...)

El Reglamento de Ejecución (UE) Nº 1084/2013 de la Comisión de 30 de octubre de 2013 registra la denominación “Plátano de Canarias” en el Registro de Denominaciones de Origen Protegidas y de Indicaciones Geográficas Protegidas.

Mediante resolución del órgano competente se reconoce a la asociación patronal consultante como órgano de gestión de la Indicación Geográfica Protegida “Plátano de Canarias”.

Entre los fines del órgano de gestión de la Indicación Geográfica Protegida "Plátano de Canarias", se encuentra, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.1 de la Ley 4/2015, de 9 de marzo, de órganos de gestión de las figuras de calidad de productos agrícolas, alimenticios y agroalimentarios no vínicos (en adelante, Ley 4/2015), la representación, defensa, garantía, investigación, desarrollo y promoción de los productos amparados. En cumplimiento de dichos fines, la asociación patronal consultante, como órgano de gestión, desarrolla la función, entre otras y conforme con la letra c) del citado artículo 3.1, de promocionar a los consumidores sobre el producto y, en particular, sobre las características específicas de calidad.

El servicio de promoción derivado de la función prevista en el artículo 3.1.c) de la Ley 4/2015 tiene como destinatario los miembros del órgano de gestión, que pueden ser asociados o no de la asociación patronal consultante.

Por último, el artículo 5 de la Ley 4/2015 dispone que para el cumplimiento de sus fines, los órganos de gestión podrán contar, entre otros, con las cuotas que habrán de abonar sus miembros que se determinen en sus propias normas

reguladoras y los rendimientos por la prestación de los servicios."

Se consulta sobre la exención del IGIC en aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012 y, en su caso, el régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas por la asociación patronal consultante, como órgano de gestión de la Indicación Geográfica Protegida "Plátano de Canarias"

A los efectos de una adecuada contestación a la consulta efectuada debe destacarse un aspecto concreto del supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012: las prestaciones de servicios exentas deben ser "*realizadas para la consecución de sus finalidades específicas*"; es decir, las realizadas por la asociación patronal consultante, en su faceta de organización patronal, a los propios miembros de la asociación en cumplimiento de sus funciones (artículo 7 de los estatutos sociales aportado) y cuya contraprestación es la fijada en los citados estatutos.

Cuestión distinta es la faceta de la asociación patronal consultante como órgano de gestión de la Indicación Geográfica Protegida "Plátano de Canarias", en cuyo ámbito realiza actividades de promoción del

plátano, no en ejecución de las funciones establecidas en el artículo 7 de los estatutos sociales sino en ejecución de la función establecida en el artículo 3.1.c) de la Ley 4/2015, siendo los destinatarios miembros o no de la asociación patronal consultante y las contraprestaciones que deben abonar los miembros del órgano gestor de la Indicación Geográfica Protegida "Plátano de Canarias" no se encuentran fijadas en los estatutos sociales de la asociación patronal consultante, sino son las que determine el órgano de gestión de conformidad con lo establecido en las letras a) y e) del artículo 5 de la citada Ley 4/2015.

En definitiva, la asociación patronal consultante desarrolla actividades en una doble faceta, por una parte como organización patronal y, por otra parte, como órgano de gestión de la Indicación Geográfica Protegida "Plátano de Canarias". La exención prevista en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012 resulta aplicable, bajo ciertos requisitos, a las prestaciones de servicios que realiza la asociación patronal consultante en el desarrollo de su faceta de organización patronal, pero en ningún caso en su faceta de órgano de gestión de Indicación Geográfica Protegida "Plátano de Canarias".

Derivado de todo lo expuesto es que, de entenderse realizado en Canarias, el servicio de promoción del plátano efectuado por la asociación patronal consultante como órgano gestor de la Indicación Geográfica Protegida "Plátano de Canarias", en cumplimiento de lo establecido en el artículo 3.1.c) de la Ley 4/2015, estaría sujeto y no exento con independencia de que el destinatario sea o no miembro de la asociación patronal consultante.

La segunda cuestión a analizar es el régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas por la asociación patronal consultante, como órgano de gestión de la Indicación Geográfica Protegida "Plátano de Canarias", por la adquisición del servicio de promoción del plátano.

(...)

(...) la cuota soportada por la asociación patronal consultante, en su faceta de órgano de gestión de la Indicación Geográfica Protegida "Plátano de Canarias", en la adquisición del servicio de promoción es deducible por utilizarse en servicios prestados por la asociación patronal consultante sujetos y no exentos al IGIC, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la

deducción contemplados en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

(...)

Como conclusión a lo expuesto hasta ahora es que nos encontramos ante una cuota del IGIC soportada deducible. La cuestión que debe analizarse a continuación es en qué porcentaje y para ello debe determinarse la existencia o no de sectores diferenciados.

La Clasificación Nacional de Actividades Económicas (en adelante, CNAE) está regulada en la actualidad en el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009).

Las actividades que desarrolla la asociación patronal consultante en su faceta de organización patronal tiene asignado el grupo de la CNAE 94.1 "Actividades de organizaciones empresariales, profesionales y patronales". Dada la aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, el porcentaje de deducción en esta actividad distinta es cero o, de realizar alguna operación sujeta y no exenta o no sujeta plena, un porcentaje muy bajo.

Las actividades que desarrolla la asociación patronal consultante en su faceta de órgano gestor de la Indicación Geográfica Protegida "Plátano de Canarias" tiene asignado un grupo en la CNAE diferente al citado anteriormente 94.1. Dada la inaplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, el porcentaje de deducción en esta actividad distinta es del 100 por cien.

Por todo ello, las actividades que realiza la asociación patronal consultante conformarían los siguientes sectores diferenciados, debiendo aplicar con independencia el régimen de deducción:

- Actividad de organización patronal cuyo porcentaje de deducción es cero o un porcentaje muy bajo.
- Actividad de órgano de gestión de la Indicación Geográfica Protegida "Plátano de Canarias", donde el porcentaje de deducción es del 100 por cien."

(Contestación vinculante de fecha 20/06/2016)

Clave: entregas realizadas por el Estado

“- La entrega de un bien inmueble por parte del Estado, de estar sujeta al IGIC, estará en todo caso exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, sin que quepa la renuncia a la citada exención. Por todo ello, estará sujeta, en todo caso, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.”

(Contestación vinculante de fecha 21/06/2016)

C) Exenciones en importaciones, exportaciones y asimiladas

Clave: servicios aeroportuarios

“Manifiesta la entidad pública empresarial consultante que los servicios de control de área (en adelante, servicios de ruta) consisten en la asistencia de vuelo en ruta prestado en el interior del espacio aéreo español, incluyendo el espacio aéreo canario; los servicios de control de aproximación (en adelante, servicio de aproximación) consisten en la asistencia de vuelo que se prestan durante el despegue/aterrizaje hasta/desde una distancia del aeropuerto de 30 millas y los servicios de control de aeródromo consistente en la asistencia que se presta durante el despegue/aterrizaje a partir de/hasta

una distancia de 30 millas desde el aeropuerto.

Señala que los servicios de ruta y aproximación son prestados por la entidad pública empresarial consultante a compañías aéreas que abonan como contraprestación las denominadas tasas de ruta y aproximación que tienen naturaleza tributaria.

Igualmente señala que los servicios de control de aeródromo son prestados por la entidad pública empresarial consultante a la gestora de aeropuertos españoles (AENA S.A.) que satisface una contraprestación que no tiene naturaleza tributaria

(...)

- Puesto que la entidad consultante dispone de la naturaleza de entidad pública empresarial, no resulta de aplicación a los servicios prestados por la misma la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991..

- Los servicios de ruta y aproximación prestados por la entidad pública empresarial consultante estarán sujetos al IGIC únicamente cuando tengan como destino la sede o establecimiento permanente, domicilio o residencia

habitual, en Canarias, de la compañía aérea adquirente del servicio.

- Los servicios de control de aeródromo prestados por la entidad pública empresarial consultante estarán sujetos al IGIC si tienen como destino establecimientos permanentes en Canarias de AENA S.A.
- A los servicios de ruta, aproximación y control de aeródromo sujetos al IGIC y prestados por la entidad pública empresarial consultante no le resultará aplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012.
- Los servicios de ruta y aproximación sujetos al IGIC prestados por la entidad pública empresarial consultante estarán exentos por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991, si la compañía aérea adquirente está dedicada esencialmente a la navegación aérea internacional.
- A los servicios de control de aeródromo sujetos al IGIC prestados por la entidad pública empresarial consultante a AENA S.A. no le resulta de aplicación la

exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991.”

(Contestación vinculante de fecha 06/04/2016)

Clave: importaciones de escaso valor

“Se consulta en relación a la exención contemplada en el artículo 14.11 de la Ley 20/1991, relativa a la importación de bienes de escaso valor, qué se entiende por “valor global” y si se incluye en dicho valor los gastos de transporte o de despacho.

(...)

- Si la importación es consecuencia de una transacción, por “valor” debe entenderse el precio pagado o por pagar entre partes independientes. Si la importación no es consecuencia de una transacción, por “valor” debe entenderse el que se hubiera pagado en el momento de la importación entre partes independientes.

En ningún caso se incluye en la cuantificación del valor los gastos de transporte o de despacho.

- La exención es aplicable cuando el conjunto de los bienes que se

importan tengan un único destinatario, se hayan incluido en la misma declaración sumaria, aparezcan amparados por el mismo contrato de transporte, y el importe global de todos ellos no supere la cuantía que dispone el artículo 14.11 de la Ley 20/1991.”

(Contestación vinculante de fecha 29/07/2016)

D) Lugar de realización del hecho imponible

Clave: servicios prestados por vía electrónica

La sociedad mercantil consultante desde su sede en Canarias presta servicios consistentes en la obtención y entrega de documentos provenientes de Registros de la Propiedad (notas simples y certificaciones registrales) relativa a inmuebles situados en cualquier punto del territorio nacional.

La solicitud del servicio por parte de los clientes se realiza a través de la página web de la sociedad mercantil consultante. Recibida la solicitud se procederá a la petición de la documentación al Registro de la Propiedad (vía página web del Colegio de Registradores de España, vía fax, vía correo electrónico, etc.). La

entrega de la documentación obtenida a los clientes (nota simple o certificación registral) se realizará por medios telemáticos o mediante envío físico.

(...)

La cuestión a dilucidar es si en el supuesto de que el cliente de la sociedad mercantil consultante reciba la documentación por medios telemáticos nos encontramos, a efectos del IGIC, con un servicio prestado por vía electrónica por parte de la sociedad mercantil consultante al cliente.

El artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 define a los servicios prestados por vía electrónica en los siguientes términos:

“ – *Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:*

- a) *El suministro y alojamiento de sitios informáticos.*
- b) *El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.*
- c) *El suministro de programas y su actualización.*
- d) *El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.*
- e) *El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.*
- f) *El suministro de enseñanza a distancia.*

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.”

Los servicios prestados por vía electrónica requieren no sólo el empleo del medio electrónico, sino también que el servicio en sí sea electrónico. Debe destacarse que no resulta relevante, a efectos de la

calificar una operación como servicio electrónico, el hecho de que las partes hayan contactado por vía electrónica, ni el hecho de que el contrato por ellos convenidos se haya acordado utilizando medios electrónicos. Lo esencial es que la prestación que constituye el objeto del contrato se articule por vía electrónica.

A juicio de este centro directivo, no tiene la naturaleza de servicio prestado por vía electrónica cuando la sociedad mercantil consultante se limita a recibir una solicitud a través de su página web, contacta con los Registros de la Propiedad (por diversos medios: a través de una página web, correo electrónico, fax, etc.), y envía al cliente la nota simple o certificación registral emitida por el Registro de la Propiedad, aunque sea también a través de medios telemáticos.”

(Contestación vinculante de fecha 23/05/2016)

Clave: notas emitidas por los Registros de la Propiedad. Mediación

“b) Los servicios de emisión de notas simples o certificados registrales por los Registros de la Propiedad en relación a bienes inmuebles situados en Canarias, estarán sujetos al IGIC con

independencia de que el destinatario sea un empresario o profesional o un particular.

c) Los servicios de emisión de notas simples o certificados registrales por los Registros de la Propiedad en relación a bienes inmuebles no situados en Canarias, no estarán sujetos al IGIC con independencia de que el destinatario sea un empresario o profesional o un particular

d) Cuando la sociedad mercantil consultante media en nombre propio en el servicio de emisión de notas simples o certificados registrales por los Registros de la Propiedad, se entiende que adquiere y presta por sí mismo el correspondiente servicio. En este supuesto la sociedad mercantil consultante adquiere un servicio al Registro de la Propiedad correspondiente y presta el mismo servicio al cliente.

El servicio prestado por el Registro de la Propiedad a la sociedad mercantil consultante estará sujeto al IGIC si se trata de notas simples o certificados registrales relativos a bienes inmuebles situados en Canarias; si son relativos a bienes inmuebles no situados en Canarias, el servicio estará no sujeto al IGIC.

El servicio prestado por la sociedad mercantil consultante al cliente, con independencia de que se trate de un empresario o profesional o un particular, estará sujeto al IGIC si se trata de notas simples o certificados registrales relativos a bienes inmuebles situados en Canarias; si son relativos a bienes inmuebles no situados en Canarias, el servicio estará no sujeto al IGIC, con independencia de que el cliente sea un empresario o profesional o un particular.

- Se presume que la sociedad mercantil consultante actúa en nombre y por cuenta del cliente cuando los honorarios del Registro de la Propiedad son facturados directamente por el Registro al cliente, con independencia de que consten o no como suplidos en la factura emitida por la sociedad mercantil consultante al cliente.

Con independencia de que el cliente sea un empresario o profesional o un particular, el servicio de mediación por cuenta ajena prestado por la sociedad mercantil consultante estará sujeto al IGIC si se trata de la mediación en el servicio prestado por un Registro de la Propiedad (emisión de nota simple o certificado registral) relativo a un bien inmueble situado en Canarias; estará

el servicio de mediación por cuenta ajena no sujeto al IGIC cuando el servicio prestado por un Registro de la Propiedad (nota simple o certificado registral) es relativo a un bien inmueble no situado en Canarias.”

(Contestación vinculante de fecha 23/05/2016)

Clave: servicios de publicidad

“El Patronato de Turismo consultante, organismo autónomo local que tiene como objetivo impulsar el desarrollo turístico insular, contrata con diversos proveedores establecidos y no establecidos en Canarias la prestación de servicios de publicidad y acciones promocionales cuyos destinatarios de dichas acciones se encuentra en Canarias, países de la Unión Europea o países fuera de la Unión Europea.

(...)

- A los efectos de fijar la localización de las prestaciones de servicios, las adquisiciones de servicios efectuadas por un organismo autónomo 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 y acciones promocionales 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.
- Se invierte la condición del sujeto pasivo en el Patronato de Turismo consultante cuando el empresario o profesional que presta el servicio de publicidad y acciones promocionales no se encuentra establecido en Canarias.”

(Contestación vinculante de fecha 11/04/2016)

Clave: establecimiento permanente

“Respecto a la (...) cuestión planteada (existencia o no de establecimientos permanentes), la sociedad mercantil consultante señala que dentro de las instalaciones en Canarias (uno en Tenerife y otro en Gran Canaria) de los concesionarios oficiales de los vehículos que distribuye en España, dispondría de

un despacho arrendado cuya finalidad sería la gestión administrativa de los contratos de mantenimiento y de las compras de mercancías, procediéndose a la custodia física de los originales en dicho despacho.

En cuanto a los medios humanos, la entidad mercantil consultante procedería a la subcontratación parcial de un empleado del concesionario (uno en Tenerife y otro en Gran Canaria) que estaría apoderado por la entidad mercantil consultante única y exclusivamente a los efectos de revisión y aprobación definitiva de los contratos de mantenimiento y a la revisión y aprobación definitiva de las compras de mercancías.

(...)

Sintetizando bastante la doctrina sobre el concepto general de establecimiento permanente, los elementos que han de concurrir para la existencia de un establecimiento permanente son los siguientes:

- Se debe disponer de cierta presencia física en el territorio de aplicación del IGIC. Ello equivale a disponer en Canarias de una consistencia mínima constituida por una estructura adecuada de medios

de producción materiales y humanos.

- El establecimiento debe tener un grado suficiente de permanencia, es decir los medios de producción deben disponer de vocación de continuidad en el territorio de aplicación del IGIC.
- Capacidad de los medios de producción materiales y humanos situados en Canarias para intervenir en la realización de las operaciones.

Junto al concepto general de establecimiento permanente que hemos examinado, el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 incluye una serie de casos especiales de establecimiento permanente, de la que este Centro Directivo quiere destacar que se trata de un *numerus apertus* o lista abierta que no agota el concepto de establecimiento permanente, aunque sí abarca con toda probabilidad, como subraya alguna doctrina, la mayoría de los establecimientos con que puede operar un empresario o profesional

(...)

A juicio de este centro directivo y de acuerdo con los datos aportados en el escrito presentado, la entidad

mercantil consultante cuenta con una mínima organización que le permite encontrarse establecida en Canarias”

(Contestación vinculante de fecha 30/03/2016)

Clave: servicios de talleres de vehículos

“Se consulta sobre la sujeción o no al IGIC de los servicios prestados por los talleres de vehículo a una empresa comercializadora de vehículos, con sede en península y establecimiento permanente en Canarias:

“ (...) la regla general de tributación de las prestaciones de servicios (artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991) entre empresarios o profesionales consiste en su localización donde se ubique la sede de actividad o establecimiento permanente que tenga la condición de destinataria de la prestación.

La cuestión, por tanto, es determinar si el servicio prestado por los talleres oficiales a la entidad mercantil consultante tienen o no como destino los establecimientos permanentes en el territorio de aplicación del IGIC de la entidad mercantil consultante. Dicho de otra manera, si el servicio adquirido está vinculado o no con los

establecimientos permanentes en Canarias de la entidad mercantil consultante.

(...)

Aunque Canarias queda fuera del ámbito territorial de aplicación del sistema común del IVA (artículo 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91), una materia donde debe existir plena identificación entre la regulación del IGIC y del IVA es en las reglas de localización del hecho imponible, precisamente para evitar o dobles o nulas tributaciones; por ello, resulta relevante acudir a la normativa comunitaria relativa a la identificación del destinatario del servicio.

El artículo 22 del Reglamento de Ejecución (UE) Nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, incluido en la Subsección referida al lugar de establecimiento del cliente, dispone:

“1. Para identificar el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio, el prestador examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado. Si la naturaleza y la utilización del

servicio prestado no le permiten identificar el establecimiento permanente al que se presta el servicio, el prestador, al identificar dicho establecimiento permanente, examinará en particular si el contrato, la hoja de pedido y el número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del cliente y que este le haya comunicado identifican al establecimiento permanente como cliente del servicio y si el establecimiento permanente es la entidad que abona el servicio.

Cuando no se pueda determinar el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio con arreglo a los párrafos primero y segundo del presente apartado o cuando los servicios contemplados en el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE se presten a un sujeto pasivo en virtud de un contrato que cubra uno o más servicios utilizados de forma no identificable o cuantificable, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente estableció la sede de su actividad económica.

2. La aplicación del presente artículo se entenderá sin perjuicio de las obligaciones del cliente.”

Comprobamos que existe un criterio principal (naturaleza y utilización del servicio) y que en caso de que dicho criterio no permita identificar el establecimiento permanente al que se le presta el servicio, entra en juego el criterio secundario que se recoge en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 22 que nos ocupa. Si con los criterios citados no se llega a un resultado satisfactorio se aplica la regla residual: el destino del servicio es la sede de la actividad económica del empresario o profesional adquirente.

El criterio principal cumple dos funciones:

- Permite desvincular los servicios de la sede de la actividad del cliente, de manera que aunque el servicio se haya contratado por la misma si el servicio se recibe y utiliza por un establecimiento distinto, será dicho establecimiento el que determine su localización.
- Desvinculado el servicio de la sede de la actividad, su localización efectiva se producirá en el establecimiento permanente que lo utilice para sus propias necesidades, o en otras palabras el establecimiento permanente que la consume.

En el caso expuesto, la entidad mercantil consultante adquiere un servicio de taller derivado de la ejecución de un servicio de mantenimiento de vehículos cuya ordenación se realiza con los medios o factores materiales y/o humanos adscritos a los establecimientos permanentes. Existe, a juicio de este centro directivo, una utilización o consumo del servicio de taller por parte del establecimiento permanente.

Serán, por tanto, los establecimientos permanentes en Canarias los que se hayan de considerar como destinatarios del servicio. Derivado de este hecho y conforme a regla general de localización recogida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, estará sujeta al IGIC el servicio prestado por los talleres oficiales a la entidad mercantil consultante.”

(Contestación vinculante de fecha 30/03/2016)

Clave: servicios de mantenimiento de vehículos

“- El servicio de mantenimiento de vehículos que presta a otros empresarios o profesionales estará sujeto al IGIC únicamente cuando

tenga como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual, en Canarias, del empresario o profesional adquirente del servicio. La sujeción, en su caso, al IGIC sería con independencia de dónde se desarrollaría materialmente el mantenimiento del vehículo.

- El servicio de mantenimiento de vehículos a particulares que presta materialmente en Canarias estará sujeto, en todo caso, al IGIC.”

(Contestación vinculante de fecha 30/03/2016)

Clave: servicios de reventa de minutos telefónicos

“La entidad mercantil consultante se encuentra establecida en Canarias y realiza la actividad de reventa de minutos telefónicos, principalmente a locutorios. Estos locutorios pueden estar establecidos a su vez en Canarias, territorio peninsular o bien en otros países de la Unión Europea y de fuera de ésta. Los minutos son adquiridos asimismo a proveedores situados en Canarias, territorio peninsular u otros países de la Unión Europea y de fuera de ésta. Los minutos de conexión que son objeto de las operaciones son tanto de telefonía analógica como de

telefonía por voz IP. Se consulta sobre las reglas de localización de tales operaciones.”

Conforme a las reglas de localización generales recogida en el art. 17.Uno de la Ley 20/199 y especial regulada en el artículo 17.Tres 9 de la Ley 20/1991, están sujetas al IGIC las siguientes prestaciones de servicios de telecomunicaciones:

“- Los prestados a empresarios o profesionales, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste, cuando el servicio tenga como destino la sede de la actividad económica, establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, en Canarias, del empresario o profesional adquirente.

- Los prestados a particulares establecido o con residencia habitual en Canarias, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios.

No obstante, debemos tener en cuenta la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991 que dispone:

“Dos. No se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto por aplicación de las reglas contenidas en el presente artículo, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias:

(...)

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.”

(...)

Por tanto, para entender localizado un servicio de telecomunicaciones en el territorio de aplicación del IGIC se exige una doble condición:

a) Que por aplicación de las reglas general o especial de localización se entienda realizado en Canarias (territorio de aplicación del IGIC).

b) Cumpliéndose el requisito anterior, que la utilización o explotación efectiva del servicio de telecomunicaciones se realice en

Canarias o en países fuera de la Unión Europea (o lo que es lo mismo, que la utilización o explotación efectiva no se realice en la Unión Europea, excluida Canarias).

En definitiva, la sujeción al IGIC de los servicios de telecomunicaciones exige su localización en Canarias conforme a las reglas de localización y que su utilización o explotación efectiva sea Canarias o países no integrantes de la Unión Europea.

(...)

A) Prestación de servicio de telefonía de un operador con establecimiento en Canarias a la entidad consultante, la cual posteriormente prestará dicho servicio a un locutorio establecido en la Península mediante la reventa de telefonía

Debemos diferenciar dos operaciones:

A.1) Adquisición del servicio de telecomunicaciones por parte de la entidad mercantil consultante

Partiendo de que, según manifiesta la entidad mercantil consultante, tiene su sede en Canarias, sin que disponga de

establecimientos permanentes en otros territorios, conforme a lo establecido en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, parece claro que esta adquisición se encuentra sujeta al IGIC puesto que el servicio adquirido tiene como destino la sede en Canarias de la entidad mercantil consultante.

Estando sujeta al IGIC, lo que debe examinarse es si se cumple o no la regla de cierre establecida en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991.

En efecto, la cuestión esencial para la resolución del presente supuesto es determinar si el servicio de telecomunicaciones adquirido por la entidad mercantil consultante se utiliza o explota de manera efectiva en la Unión Europea (excluida Canarias) (...)

Para determinar cuál es el territorio de utilización o explotación efectiva de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones objeto de consulta, resulta revelador el pronunciamiento de la Comisión Europea en el ámbito de la Comisión IVA respecto a la aplicación de la norma de utilización o explotación efectiva (plenamente trasladables al IGIC, dado la coincidencia que debe existir en la regulación de las reglas

de localización entre el IGIC y el IVA para evitar dobles o nulas tributaciones). Se señala en el informe (trascrito en el apartado cuarto del informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas):

“La Comisión establece en primer lugar que no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor.

Considera la Comisión que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor. En consecuencia, rechaza en primer lugar, que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo.

Por otra parte, estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio; en este sentido, la Comisión considera que si el

destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.”

De este pronunciamiento se desprende que el requisito de la utilización o explotación efectiva reside en sede del adquirente del servicio. (...)

Se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del IGIC (o en países fuera de la Unión Europea) como en países de la Unión Europea.

La norma no lo distingue, por lo que tampoco procede hacer distinción en su interpretación, de forma que cualquier uso o utilización efectiva que se produzca en el territorio de aplicación del IGIC o fuera de la Unión Europea, debe abrir la puerta a la inaplicación de la regla de cierre.

Hay que añadir que admitida la aplicación parcial de la regla de cierre, se plantea la cuestión del criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización

efectivo que se produzca en territorio de aplicación del IGIC o en un país no perteneciente a la Unión Europea.

Una vez más, parece que la única solución es la de ir caso por caso, determinando la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en Canarias o en un país no perteneciente a la Unión Europea. A falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, se debe atender a la proporción de ingresos que se obtenga de las operaciones en que se haya usado el servicio de que se trate en la medida en que constituyan un input empresarial y el total de ingresos que obtenga la entidad destinataria de la prestación como consecuencia de su explotación.

En el supuesto planteado, la entidad mercantil consultante revenderá el servicio de telecomunicaciones adquirido a un locutorio establecido en la Península, por lo que parece evidente que la utilización o explotación efectiva del servicio de telecomunicación adquirido se realizará dentro de la Unión Europea (excluida Canarias), dada la sujeción al IVA de la reventa, de acuerdo con el artículo 69.Uno.1 de la Ley 37/1992.

Derivado de todo lo expuesto, es la no sujeción al IGIC de la adquisición del servicio de

telecomunicaciones por parte de la entidad mercantil consultante.

A.2) Prestación de servicio de telecomunicaciones (reventa de telefonía) por parte de la entidad mercantil consultante a un locutorio establecido en la Península

Puesto que los locutorios se encuentran establecidos en la Península se presume que la reventa tiene como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio habitual fuera de Canarias de un empresario o profesional, por lo que la prestación de servicio de reventa de telefonía que efectúa la entidad mercantil consultante se encuentra no sujeta al IGIC. Estando el servicio de telecomunicaciones no sujeto al IGIC, resulta irrelevante dónde utiliza el destinatario (el locutorio) el servicio adquirido.

B) Prestación de servicio de telefonía de la entidad consultante a un revendedor de telefonía, con único establecimiento en Canarias, que a su vez venderá la telefonía a un locutorio de la Península.

Dado que el servicio tiene como destino el establecimiento en Canarias de un empresario o profesional y

conforme a la regla general establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, la prestación de servicio de telefonía realizada por la entidad mercantil consultante se encuentra sujeta al IGIC. No obstante, resulta aplicable la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991, puesto que el adquirente utilizará o explotará el servicio de telefonía adquirido en servicios sujetos al IVA puesto que tiene como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio habitual en la Península de un empresario o profesional.

Por todo ello, en este supuesto la prestación de servicio de telefonía por parte de la entidad mercantil consultante se encuentra no sujeta al IGIC.

Aunque no es el caso objeto de consulta, el problema surgiría si la entidad mercantil consultante no conoce en qué territorio utilizará o explotará de forma efectiva el destinatario el servicio adquirido.

Salvo que se trate de un hecho patente del suponga un conocimiento previo por parte del empresario o profesional prestador del territorio de utilización efectiva del servicio adquirido por parte del empresario o profesional destinatario (como resulta

evidente en el supuesto planteado por la entidad mercantil consultante, dado que ya manifiesta que el adquirente lo revenderá a un locutorio en la Península), es evidente que la aplicación de la regla de cierre requiere una información previa por parte del empresario o profesional adquirente del servicio al empresario o profesional prestador del servicio.

La aplicación de la regla de cierre, salvo que se trate de un hecho patente de conocimiento previo por parte del prestador del territorio de utilización o explotación efectiva del servicio por parte del destinatario del servicio, no puede poner en una situación de inseguridad jurídica al prestador del servicio y que no sepa si debe repercutir o no el IGIC porque desconozca qué utilización o explotación efectiva pueda realizar el adquirente del servicio.

Por todo ello, si la entidad mercantil consultante desconociera la utilización o explotación efectiva del servicio por parte del adquirente, y de conformidad con las reglas de localización el servicio está sujeta al IGIC, deberá repercutir, en su caso, la cuota tributaria de este tributo. No obstante, se aplicará la regla especial de cierre, rectificando, en su caso, la repercusión, si el destinatario del servicio comunica al empresario o

profesional prestador una utilización efectiva total o parcial del servicio en la Unión Europea, excluida Canarias.”

(Contestación vinculante de fecha 08/03/2016)

Clave: organización de congresos

Una asociación encarga a una agencia de viajes la organización de un congreso:

“(…) a juicio de este centro directivo, estamos ante una sola operación principal de servicio al que no resulta aplicable el régimen especial de agencia de viajes.

Partiendo que la Asociación (...) tiene la condición de empresario o profesional, conforme a lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 20/1991, y teniendo cuenta lo dispuesto en el número 7 del citado artículo 5, el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991 (...) el servicio único de organización de congreso prestado por la agencia de viaje estará sujeta al IGIC únicamente cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual, en Canarias, de la Asociación (...) que ha encomendado a la agencia de viaje la organización del congreso. La sujeción, en su caso, al IGIC sería con independencia de dónde se

desarrollaría materialmente el congreso”

(Contestación vinculante de fecha 06/04/2016)

Clave: exposición de stands en un congreso

La Asociación consultante, organizadora del Congreso, facturará en su propio nombre a los expositores (proveedores de los asistentes al Congreso) un “fee” por la disponibilidad de su stand en la parte comercial:

“- Servicio prestado por la Asociación a los expositores

Se podrían diferenciar, a juicio de este centro directivo, dos supuestos:

a) Mera cesión de espacio físico para la instalación de un stand en la parte comercial

El artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991 dispone:

“Tres. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

(...)

La prestación de servicio de cesión de espacio físico para la instalación de un stand tiene una relación lo suficientemente directa con el bien inmueble donde se celebra el congreso que permite determinar que el citado servicio se entiende prestado en el territorio donde radique el bien inmueble. Puesto que el bien inmueble donde se celebra el congreso se encuentra situado en Canarias, este servicio está sujeto al IGIC (...)

(...)

b) Cesión del espacio acompañado del stand preparado para exposición de los productos

En la medida en que los stands sean montados de forma personalizada, atendiendo a las exigencias individuales de los expositores en lo referente al aspecto y funcionalidad de los mismos, los servicios relacionados con dichos stands podrán calificarse como prestaciones publicitarias toda vez que los stands en si mismos constituyan un atractivo para la

difusión de las cualidades de los productos del expositor y, por tanto, sean concebidos con fines publicitarios. Por el contrario, si los stands responden a modelos uniformes y no individualizados según los requerimientos de los expositores por seguir unas pautas fijadas por el organizador del congreso, los servicios que tengan por objeto dichos stands podrán considerarse como servicio relacionado con la organización del congreso.

(...)

Conforme a lo establecido en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, partiendo de la condición de empresario o profesional del expositor y con independencia de que nos encontremos ante un servicio de publicidad o un servicio relacionado con la organización de un congreso, el servicio prestado por la Asociación (...) únicamente estará sujeta al IGIC cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual, en Canarias, del expositor; sin perjuicio, de tratarse de un servicio de publicidad, del análisis de la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991."

(Contestación vinculante de fecha 06/04/2016)

Clave: organización de viaje de asistencia a un Congreso

"Una entidad farmacéutica solicita a la empresa asociada [agencia de viajes] la adquisición de servicios de alojamiento, transporte y derecho de acceso a un congreso de cardiología que se celebrará en Ámsterdam para la asistencia de 10 profesionales médicos españoles. La empresa asociada [agencia de viajes] factura en su nombre a la empresa asociada [debe entenderse a la empresa farmacéutica] los citados servicios."

Nos encontramos en este supuesto ante una prestación de servicios única de viaje al que le sería de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes, sujeta al IGIC si la sede o establecimiento permanente desde donde la agencia de viajes efectúa la operación se encuentra en Canarias.

El artículo 71 de la Ley 4/2012 dispone:
"Estarán exentos del impuesto los servicios prestados por los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de las agencias de viajes cuando las entregas de bienes o prestaciones de

servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realicen fuera de la Unión Europea.

En el caso de que las mencionadas entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen sólo parcialmente en el territorio de la Unión Europea, únicamente gozará de exención la parte de la prestación de servicios de la agencia correspondiente a las efectuadas fuera de dicho territorio".

Puesto que los servicios (alojamiento, transporte y derecho de acceso) adquiridos por la agencia de viaje, en beneficio de la entidad farmacéutica y utilizados para efectuar el viaje, se realizan dentro de la Unión Europea, de estar sujeta al IGIC la prestación de servicios única de viaje no le resultaría de aplicación la exención prevista en el citado artículo 71.

(Contestación vinculante de fecha 06/04/2016)

Clave: servicios de asesoramiento técnico

"La entidad mercantil consultante, no establecida en Canarias ha suscrito un contrato con un Cabildo Insular consistente en el estudio de viabilidad de todas las ideas seleccionadas en una campaña

dirigida a recoger ideas y proyectos innovadores de los ciudadanos.

(...)

A los efectos de fijar la localización de las prestaciones de servicios, las adquisiciones de servicios efectuadas por un Cabildo Insular 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.

(...)

- El servicio de asesoramiento técnico objeto de consulta se entiende sujeto 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 tal servicio se entiende utilizado o explotado de forma efectiva en Canarias.
- Se invierte en todo caso la condición del sujeto pasivo en el Cabildo Insular adquirente del servicio, dado que el empresario o profesional que presta el servicio de asesoramiento técnico (la entidad mercantil consultante) no

se encuentra establecido en Canarias.

- La entidad mercantil consultante deberá emitir una factura en la que no repercutirá cuota del IGIC alguna, debiendo consignar la mención "inversión del sujeto pasivo".

(Contestación vinculante de fecha 21/06/2016)

E) Base imponible importaciones

Clave: rectificación base imponible

Se consulta si un descuento concedido con posterioridad a la importación incide en la base imponible de la importación del bien y cabe la devolución de parte de la cuota del IGIC devengada a la importación.

"El artículo 26 de la Ley 20/1991, regulador de las reglas especiales de la base imponible en las importaciones, dispone en su número 4:

"4. El momento a que habrá de referirse la determinación de la base imponible o de los componentes de la misma será el del devengo del Impuesto."

Habiéndose producido de forma definitiva la importación, no contempla la normativa de la base imponible en las importaciones de bienes ningún supuesto de modificación de la misma por circunstancias acaecidas con posterioridad al devengo de la importación. En el supuesto objeto de consulta, el descuento ha tenido lugar con posterioridad al devengo de la importación por lo que no cabe modificar la base imponible.”

(Contestación vinculante de fecha 21/04/2016)

F) Deducción y devolución

Clave: club de golf

“La asociación sin ánimo de lucro consultante tiene como principal objeto y finalidad fomentar el deporte del golf y desarrolla (...) actividades mediante contraprestación económica

(...)

A) No resulta de aplicación a los servicios prestados por la asociación consultante la exención prevista en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012 por no tener el objeto de la asociación naturaleza cívica.

B) No resulta de aplicación a la transmisión de participaciones sociales la exención prevista en el artículo 50.Uno.18º.k) de la Ley 4/2012.

C) Si la asociación consultante no dispone del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, se encuentran sujetas y no exentas del IGIC, con independencia de que los destinatarios se traten de socios, invitados de socios residentes o no residentes, tributando al tipo general del 7 por ciento, las siguientes operaciones:

- Derecho de juego al golf.
- Uso de coches y carritos eléctricos y carritos manuales.
- Uso de palos de golf para la práctica del mencionado deporte.
- Derecho de participación en competiciones deportivas.

D) Si la asociación consultante dispone del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social otorgado por el órgano competente de la Agencia Tributaria Canaria, se encuentran sujetos y exentos del IGIC, por aplicación de lo

dispuesto en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012 y con independencia de que los destinatarios se traten de socios, invitados de socios residentes o no residentes, los siguientes servicios cuyo Impuesto se devengue a partir de la fecha de la solicitud de tal reconocimiento:

- Derecho de juego al golf.
- Uso de coches y carritos eléctricos y carritos manuales.
- Uso de palos de golf para la práctica del mencionado deporte.
- Derecho de participación en competiciones deportivas.

E) Están sujetas y no exentas al IGIC, con independencia de que la asociación consultante disponga o no del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y con independencia de que los destinatarios se traten de socios, invitados de socios residentes o no residentes, las siguientes operaciones, tributando al tipo general del 7 por ciento:

- Servicio de pertenencia a la asociación consultante.
- Servicio de guardería.

- Servicio de restaurante y cafetería.

- Derecho de entrada a la asociación consultante por la adquisición de una participación social.

- Abono de cantidad a cuenta para la consumición en el bar-restaurante,

- Servicio de publicidad derivado del patrocinio de eventos deportivos.

F) De disponer la asociación consultante de la consideración de comerciante minorista, la entrega de material deportivo y de agua se encontraría sujeta y exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012. Caso de no disponer de la consideración de comerciante minorista, la entrega de material deportivo y de agua estaría sujeta y no exenta al IGIC. La entrega de agua tributaría al tipo cero.

G) Si la asociación consultante no dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y tiene la condición de comerciante minorista, realiza actividades económicas que conformaría dos sectores

diferenciados. Por una parte, el sector diferenciado de la actividad comercial (entrega de material deportivo y agua) y, por otra parte, el sector diferenciado integrado por el resto de las actividades distintas a la comercial que desarrolla la asociación consultante.

En el sector diferenciado que conforma la actividad comercial no se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de la actividad comercial. En ningún caso, la actividad comercial puede disponer de la consideración de actividad accesoria de la actividad de servicio de la práctica del deporte o educación física, que supondría aplicar el mismo régimen de deducción que la citada actividad de servicio, puesto que se configura como un sector diferenciado y ello implica aplicar con independencia su régimen de deducción.

En el sector diferenciado que integra el resto de las actividades que desarrolla la asociación consultante, exceptuada la comercial, tampoco se aplicaría la regla de la prorrata, pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la

adquisición o importación de bienes o servicios que se utilice exclusivamente en la realización de tales actividades, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción recogidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

La asociación consultante únicamente aplicará la regla de la prorrata general respecto de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla.

H) Si la asociación consultante no dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y no tiene la condición de comerciante minorista, todas las actividades distintas que desarrollaría se integran en un único sector diferenciado donde el porcentaje de deducción sería del 100 por cien.

I) Si la asociación consultante dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y tiene la condición de comerciante minorista, realizaría actividades económicas que conformarían tres sectores

diferenciados. Por una parte, el sector diferenciado integrado por la actividad comercial (entrega de material deportivo y agua) por la que tiene la consideración de comerciante minorista; por otra parte, el sector diferenciado integrado por la actividad deportiva y, por último, el resto de las actividades distintas a que desarrolla la asociación consultante (bar-restaurante, guardería, publicidad y actividades asociativas).

En el sector diferenciado que conforma la actividad comercial no se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de la actividad comercial.

En el sector diferenciado que conformaría la actividad deportiva tampoco se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de la actividad deportiva.

En el sector diferenciado que integraría el resto de las actividades que desarrolla la asociación consultante (bar-restaurante, guardería, publicidad y actividades

asociativas) tampoco se aplicaría la regla de la prorrata, pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de tales actividades, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción recogidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

La asociación consultante únicamente aplicaría la regla de la prorrata general respecto de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla.

J) Si la asociación consultante dispone del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y no dispone de la consideración de comerciante minorista, realizaría actividades económicas que conforman dos sectores diferenciados. Por una parte, la actividad deportiva y, por otra parte, el resto de las actividades distintas que desarrolla.

En el sector diferenciado que conformaría la actividad deportiva no se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de la actividad comercial.

En el sector diferenciado que conformaría el resto de las actividades que desarrolla la asociación consultante tampoco se aplicaría la regla de la prorrata, pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilice exclusivamente en la realización de tales actividades, siempre y cuando además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción recogidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

La asociación consultante únicamente aplicaría la regla de la prorrata general respecto de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla.”

(Contestación vinculante de fecha 09/05/2016)

Clave: sectores diferenciados

“La entidad mercantil consultante realiza las siguientes actividades empresariales o profesionales: venta al menor de aparatos de telefonía móvil por la que dispone de la consideración de comerciante minorista, y servicio de captación de clientes de telefonía móvil a una operadora.

Consulta si resulta aplicable la regla de la prorrata.

(...)

”- La entidad mercantil consultante realiza actividades económicas que conforman dos sectores diferenciados. Por una parte, la actividad comercial por la que tiene la consideración de comerciante minorista y, por otra parte, la actividad de prestación de servicio de captación de clientes de telefonía móvil a una operadora.

- En el sector diferenciado que conforma la actividad comercial no se aplica la regla de la prorrata, no pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de

bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de la actividad comercial.

- En el sector diferenciado que conforma la actividad de prestación de servicio de captación de clientes de telefonía móvil a una operadora tampoco se aplica la regla de la prorrata, pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilice exclusivamente en la realización de la citada actividad de prestación de servicio de captación.
- La entidad mercantil consultante únicamente aplicará la regla de la prorrata general respecto de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla."

(Contestación vinculante de fecha 30/03/2016)

Clave: devolución a no establecidos

Se consulta si la devolución del IGIC soportado en operaciones sujetas al IGIC en las que no interviniesen los medios humanos

materiales de los que dispondría la entidad mercantil consultante en Canarias debería solicitarse través del procedimiento para no establecidos:

"El artículo 48.1 de la Ley 20/1991, regulador de la devolución a personas no establecidas en las Islas Canarias, dispone:

"1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, incluida la carga impositiva implícita, realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera su solicitud."

Por otra parte, el artículo segundo de la Ley territorial 6/2008, de 23 de

diciembre, de medidas tributarias incentivadoras de la actividad económica, dispone:

"A los efectos de lo establecido en el artículo 48 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al período anual o trimestral inmediatamente anteriores. No obstante, serán admisibles las solicitudes de devolución que se refieran a un período de tiempo inferior siempre que concluya el día 31 de diciembre del año que corresponda. El plazo para la presentación de las referidas solicitudes será de seis meses, a partir del último día del período a que se refieran."

Partiendo de que la entidad mercantil consultante se encuentra establecida en Canarias por disponer de establecimientos permanente y realiza operaciones que dan derecho a la deducción, la cuestión planteada radica en cómo recupera la cuota del IGIC soportada por la sede en la Península de la entidad mercantil consultante.

Con carácter general, la recuperación de las cuotas del IGIC soportadas, incluidas las soportadas

por la sede en la Península, lo realizaría la entidad mercantil consultante vía ejercicio del derecho a la deducción a través de las autoliquidaciones periódicas que está obligada a presentar la entidad mercantil consultante. Todo ello conforme a lo establecido en el artículo 33.3 de la Ley 20/1991.

Con carácter excepcional, la entidad mercantil consultante, para recuperar las cuotas del IGIC soportadas tanto por los establecimientos permanentes como por la sede en Península, deberá acudir a la vía del procedimiento de devolución previsto en el citado artículo 48, si durante el plazo del año o trimestre a que se refiera su solicitud de devolución, los establecimientos permanentes no han realizado ninguna entrega de bien o prestación de servicio.

Debe tenerse en cuenta que si debe acudir a la vía prevista en el artículo 48 de la Ley 20/1991, las cuotas del IGIC soportadas en el período anual o trimestral objeto de solicitud de devolución están bajo el amparo del régimen de devolución previsto en el citado precepto y su desarrollo reglamentario. De este modo, las cuotas soportadas objeto de solicitud de devolución no pueden ser objeto de deducción en

autoliquidaciones futuras. Igualmente no pueden ser objeto de deducción futura en autoliquidaciones periódicas las cuotas que han sido rechazadas su devolución por el órgano competente para resolver la solicitud de devolución. Tampoco pueden ser objeto de deducción en autoliquidaciones periódicas futuras aquellas cuotas del IGIC soportadas en el período de solicitud de devolución que, por razones diversas, no se incluyeron en la solicitud.”

(Contestación vinculante de fecha 30/03/2016)

Clave: realización exclusiva operaciones no sujetas

“- La entidad mercantil consultante establecida en Canarias presta exclusivamente servicios de programación informática no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización, que de entenderse realizadas en Canarias estarían sujetas y no exentas, por lo que se tratan, conforme a lo dispuesto en el artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, de no sujeciones plenas que dan derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las citadas operaciones no sujetas.

- La entidad mercantil consultante por prestar exclusivamente servicios de programación informática no sujetas al IGIC no está obligada a presentar autoliquidaciones periódicas, salvo que pretenda ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones no sujetas citadas. La presentación de una autoliquidación periódica donde se materializa el derecho a la deducción, supone la obligación de presentar las autoliquidaciones de los sucesivos períodos de liquidación aunque no ejercite la deducción de cuota soportada alguna.
- El ejercicio por parte de la entidad mercantil consultante de la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones no sujetas plenas, no está condicionado al inicio de operaciones sujetas y no exentas del IGIC.
- Si la entidad mercantil consultante realiza operaciones sujetas y no exentas del IGIC y no ha deducido cuotas del IGIC soportadas en la

adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones no sujetas plenas, en las autoliquidaciones periódicas que está obligada a presentar podrá ejercer la deducción de las citadas cuotas además de las cuotas soportadas en la adquisición o importaciones de bienes o servicios que se hayan utilizado en las operaciones sujetas y no exentas al IGIC.”

(Contestación vinculante de fecha 30/03/2016)

G) Tipos impositivos

Clave. agua

La entidad consultante agrupa a heredades de agua y su objeto es la administración y gestión del agua captada y de las instalaciones para la captación y distribución del agua, exigiendo un canon periódico a las heredades de agua.

(...)

Asimismo, la entidad consultante comercializa el agua captada entregándolo a terceros.

(...)

También es posible que la heredad de agua utilice el agua captada en sus propias explotaciones agrícolas.

(...)

- La entidad consultante presta a las heredades de agua que agrupa un servicio de administración y gestión sujeto al IGIC, siendo de aplicación el tipo cero. La entidad consultante está obligada a emitir factura cuyo destinatario es la heredad de agua. En la factura deberá constar como base imponible la contraprestación del servicio de administración y gestión, sin que pueda minorar la base imponible, por no disponer de la naturaleza de descuento, la compensación que se pudiera realizar por las deudas que tiene la entidad consultante con las heredades derivadas de la adquisición de agua.

- La comercialización por parte de la entidad consultante del agua captada supone la realización de dos operaciones: la entrega de agua de la heredad a la entidad consultante, sujeta a tipo cero, y, por otra parte, la entrega de agua de la entidad consultante a un tercero también sujeta al tipo cero.

La heredad de agua tiene obligación de emitir una factura cuyo destinatario es la entidad consultante. Como base imponible de la entrega de agua deberá consignar en la factura la contraprestación de la operación, con independencia de que dicha cantidad no sea objeto de abono sino que se articule como descuento del canon exigido por la entidad consultante a la heredad de agua por la prestación de servicio de administración y gestión.

La obligación material de emisión de factura podrá ser realizada por la entidad consultante, en los términos establecidos en el artículo 5 del Reglamento de facturación. La entidad consultante está obligada a emitir factura por la entrega de agua a terceros.

- La entidad consultante podrá deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en la realización de las prestaciones de servicios y entregas de bienes sujetas y no exentas al IGIC aunque tributen al tipo cero. El ejercicio de la deducción estará condicionado, además, al cumplimiento del resto de los requisitos exigidos por el

Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

- La utilización por una heredad del agua de su titularidad en su propia explotación agraria no constituye hecho imponible del IGIC, sin que, por tanto, deba emitirse factura.”

(Contestación vinculante de fecha 30/06/2016)

Clave: transporte terrestre

Se consulta sobre el tipo impositivo aplicable a los distintos supuestos de transporte terrestre:

“(…) en síntesis podemos señalar que tributan al tipo reducido del 3 por ciento todos los servicios de transporte terrestre, incluidos los servicios de mudanza, y tributan al tipo general del 7 por ciento los servicios de mensajería, recadería y reparto y los servicios de transportes terrestres turísticos en los términos establecidos en la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación *del Transporte por Carretera* de Canaria (en adelante, Ley 13/2007)

Lo que interesa a los efectos de la resolución de la presente consulta es determinar qué se entiende por servicio de transporte terrestres

turísticos en los términos establecidos en la citada Ley 13/2007.

Podemos, a título de resumen, expresar que existe un transporte turístico realizado con finalidad turística, de ocio y recreo, ofertados y contratados para la satisfacción de necesidades de desplazamiento de personas que tengan la condición de usuarios turísticos (artículo 69) y transportes turísticos, de ocio y recreo privado complementario (artículo 71 y 72).

Pues bien a los efectos de esta consulta, únicamente interesa analizar el transporte turístico previsto en el artículo 69.1 de la Ley 13/2007.

Del transporte turístico deben destacarse tres notas:

a) Se trata de un transporte público. Conforme al artículo 3.1.a) de la Ley 13/2007 son transportes públicos aquellos que se llevan a cabo por cuenta ajena mediante retribución.

b) Tiene una finalidad turística, de ocio o de recreo.

c) Tiene como fin la satisfacción de las necesidades de desplazamiento de los usuarios turísticos.

El usuario turístico (...) es la persona que utiliza los establecimientos y bienes turísticos o recibe los servicios que ofrecen las empresas turísticas. La cuestión básica e determinar si los empresarios que desarrollan la actividad de transporte turístico son empresas turísticas

El artículo 2.1 de la Ley 7/1995 dispone:

“1. La presente Ley resulta de aplicación a las empresas turísticas entendiéndose por tales aquellas que, mediante contraprestación, prestan servicios en el ámbito de la actividad turística. (...)”

Parece evidente que las empresas que desarrollan el transporte turístico, que recordemos se realiza con finalidad turística, de ocio y recreo, prestan servicios en el ámbito de la actividad turística, por lo que tienen la consideración de empresas turísticas. A mayor abundamiento, los destinatarios de los servicios con finalidad turística, de ocio y de recreo son los denominados usuarios turísticos

Llegados a este punto, pasemos a analizar los tres supuestos concretos objeto de consulta:

A) Centro educativo que contrata un autobús para transportar a los alumnos de visita cultural a las instalaciones de un hotel, un aeropuerto, un puerto o cualquiera de los lugares en los que según la normativa turística se ofrecen servicios turísticos.

El artículo 76 de la Ley 13/2007 define al transporte escolar (...)

(...)

El supuesto planteado tiene la consideración de servicio transporte escolar y no de transporte turístico, por lo que tributa al tipo reducido del 3 por ciento.

B) Transporte para el desarrollo de una actividad deportiva o cultural que se desarrolla en lugares señalados como turísticos.

Para la determinación del tipo impositivo es indiferente que la actividad deportiva o cultural se desarrolle o no en lugares señalados como turístico, lo esencial es si la actividad deportiva o cultural tiene o no una finalidad turística, de ocio o de recreo. Si tiene esta finalidad los usuarios tienen la consideración de usuarios turísticos.

Pongamos varios ejemplos:

Ejemplo 1: Transporte de un equipo de fútbol profesional desde el aeropuerto hotel-aeropuerto y hotel-campo de fútbol-hotel.

No nos encontramos aquí con un transporte con finalidad turística, de ocio o recreo, por lo que sería aplicable el tipo impositivo reducido del 3 por ciento.

Ejemplo 2: Transporte de un equipo profesional de ciclismo a Las Cañadas del Teide para una sesión de entrenamiento en un escenario de alta montaña.

Igualmente en este supuesto no nos encontramos con un servicio de transporte con una finalidad turística, de ocio o de recreo (con independencia, se reitera, que se celebre en un lugar que siendo un parque nacional es evidente que se trata de un lugar turístico), por lo que sería aplicable el tipo reducido del 3 por ciento.

Ejemplo 3: Transporte de un equipo aficionado a un campo de fútbol para celebrar un partido acogido a una liga de fútbol aficionado.

Entendemos que en este supuesto existe una finalidad de ocio

o de recreo, por lo que el servicio de transporte terrestre tributa al tipo general del 7 por ciento.

Ejemplo 4: Transporte de personas y material que desean practicar ciclismo de montaña.

Igual que en el ejemplo anterior, existe una finalidad de ocio o de recreo, por lo que el servicio de transporte terrestre tributa al tipo impositivo general del 7 por ciento.

Ejemplo 5: Una asociación de profesores jubilados contrata un servicio de transporte con el objeto de visitar los belenes expuestos en determinada localidad.

Se trata de un servicio de transporte con una finalidad de ocio o recreativa sujeta al tipo general del 7 por ciento.

Ejemplo 6: Un grupo de personas contrata un servicio de transporte con el objeto de trasladarlos a un concierto del Festival de Música de Canarias.

Se trata de un servicio de transporte con una finalidad de ocio o recreo sujeta al tipo general del 7 por ciento.

Ejemplo 7: Se contrata el servicio de transporte para el traslado desde el hotel al Auditorio de la Orquesta Filarmónica de Berlín.

No nos encontramos aquí con un servicio de transporte con finalidad turística, de ocio o de recreo, por lo que sería aplicable el tipo reducido del 3 por ciento.

Ejemplo 8: Se contrata un servicio de transporte para una visita a la isla de la Orquesta Filarmónica de Berlín.

Se trata de un servicio de transporte con una finalidad turística, de ocio o de recreo sujeta al tipo general del 7 por ciento.

Ejemplo 9: Una asociación de vecinos contrata un servicio de transporte para visitar una serie de localidades.

Se trata de un servicio de transporte con una finalidad turística, de ocio o recreo sujeta al tipo general del 7 por ciento.

C) Transporte para un congreso profesional, jornadas o conferencias que se desarrollen en un hotel o centro de convenciones.

La actividad relacionada con la organización y asistencia a congresos tiene la naturaleza de actividad turística complementaria, conforme a lo establecido en el artículo 2.2.h) de la Ley 7/1995.

Derivado de ello, el servicio de transporte relacionado con congresos profesionales, (y por extensión a jornadas, eventos o conferencias) tiene la consideración de transporte turístico sujeto al tipo general del 7 por ciento."

(Contestación vinculante de fecha 11/03/2016)

H) Regímenes especiales

Clave: régimen especial agencias de viajes. Organización congresos, conferencias y eventos.

"La Asociación (...) solicita a una (...) agencia de viajes (...) la organización de un congreso de cirugía en Santa Cruz de Tenerife. (...)

La Asociación facturará en su propio nombre una cuota de inscripción a los asistentes a este evento.

La (...) agencia de viajes le plantea a la Asociación una propuesta

de congreso que requiere los siguientes servicios:

- *Localización, examen y reserva del espacio adecuado para la realización del congreso, (...)*
- *Acondicionamiento y decoración del referido espacio(...)*
- *Contratación de servicios de restauración para determinados miembros de la Asociación y para los ponentes (...)*
- *Apoyo a los ponentes y asistentes al congreso, (...)*
- *Organización de una cena-espectáculo (...) para determinados miembros de la Asociación, así como para los ponentes y expositores del congreso.*
- *Dirección, gestión y secretaría técnica y administrativa del congreso(...)*
- *Organización de una salida en barco para determinados miembros de la Asociación y para los ponentes.*
- *Transporte de determinados miembros de la Asociación y de los ponentes desde/hasta sus ciudades de origen.*

- Todos los traslados de determinados miembros de la Asociación y de los ponentes.
- Alojamiento de determinados miembros de la Asociación y de los ponentes en régimen de A +D."

De la descripción realizada, se desprenden, a juicio de este centro directivo, las siguientes operaciones:

- **Organización del congreso de la agencia de viaje a la Asociación**

(...)

(...) la regulación legal del régimen especial de las agencias de viajes se encuentra recogida en los artículos 69 a 75 de la Ley 4/2012.

El artículo 69.1 de la Ley 4/2012 dispone:

"Uno. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

"1º A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios

prestados por otros empresarios o profesionales.

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos."

Por otra parte, el artículo 72 de la Ley 4/2012 regula la regla especial de localización en el régimen especial de las agencias de viajes en los siguientes términos:

"Las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del citado viaje.

Dicha prestación se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación."

Conforme a la descripción del supuesto, la agencia de viajes actúa en nombre propio y adquiere bienes o servicios (entre las cuales se encuentran servicios de hospedaje y

transporte). La cuestión está en determinar si nos encontramos ante alguno de los siguientes supuestos:

- Si los bienes o servicios que conforman la operación compleja y que son distintos del servicio de alojamiento y/o transporte tienen carácter accesorio o complementario de éstos, constituyendo una prestación de servicio única de viaje y, conforme a lo establecido en el artículo 72 de la Ley 4/2012, sujeta al régimen especial de las agencias de viajes.
- Si nos encontramos ante dos operaciones principales con prestaciones accesorias. Por una parte, un servicio de viaje, sujeto al régimen especial de las agencias de viajes, y, por otra parte, un servicio de organización de congreso no sujeto al régimen especial de agencias de viajes.
- Si nos encontramos ante una única operación principal de organización de congresos, al que no resultaría de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes.

Se entiende con carácter general que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un empresario o profesional realiza para su cliente 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 llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí que objetivamente forman una prestación económica indisociable.

Todos los elementos que integran la operación resultan necesarios para llevar a cabo la actividad encomendada por la Asociación consultante la agencia de viajes y, por otra parte, están estrechamente vinculados entre sí que objetivamente forma una única prestación.

En estas circunstancias, no puede considerarse que la Asociación vaya a adquirir a la agencia de viajes, de forma independiente, el servicio de viaje y el servicio de organización del congreso; entendiéndose este centro directivo que en realidad los servicios de hospedajes y transporte (en definitiva, el viaje), son accesorios a la actividad de prestación de organización de congreso. Entender lo contrario, que se tratan de operaciones con tratamiento independiente, supondría un desglose artificial que alteraría la funcionalidad del sistema del IGIC.

Por tanto y a juicio de este centro directivo, estamos ante una sola

operación principal de prestación de servicio de organización de congreso al que no resulta aplicable el régimen especial de agencias de viajes.

(...)

- **Servicio de inscripción de la Asociación a los asistentes al congreso**

A juicio de este centro directivo, podríamos diferenciar dos supuestos:

a) El servicio únicamente consiste en el mero derecho de entrada o asistencia al congreso

El artículo 17.Tres.Uno.3 y 8.c) de la Ley 20/1991, contiene (...) reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios:

De acuerdo con este precepto y realizándose materialmente el congreso en Canarias, el servicio de entrada o asistencia al congreso prestado por la Asociación (...) se entenderá sujeto al IGIC, con independencia de que el adquirente tenga o no la consideración de empresario o profesional actuando como tal.

(...)

b) Servicio en nombre propio consistente en transporte y/o alojamiento con el derecho de entrada o asistencia al congreso

En este supuesto sería de aplicación a la Asociación (...) el régimen especial de las agencias de viajes, entendiéndose que la servicio de derecho de entrada o asistencia presenta el carácter de servicio accesorio o complementario al servicio de transporte y/o alojamiento.

Este servicio único, conforme a lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley 4/2012, se entenderá prestado en el lugar donde la Asociación (...) tenga establecida la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde donde se efectúe la operación."

(Contestación vinculante de fecha 06/04/2016)

Clave: ambientadores y cosméticos

"Se consulta sobre la tributación de la entrega de los siguientes productos:

- Ambientadores. Estos se presentan en diferentes formas: velas aromáticas, ambientadores de armario, de coche, eléctricos, sprays y mikado (cañas de ratán o madera) que se impregnan de

fragancia. El proceso de fabricación de los ambientadores se caracteriza por utilizar el mismo producto base aplicado a las distintas formas de ambientadores

- Crema de manos

(...)

La crema de manos puede disponer de la consideración de producto de cuidado personal o producto cosmético, conforme a lo definido en las letras m) y n) del artículo 2 del Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, por lo que su entrega tributa al tipo general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012

Los ambientadores no tienen ni la consideración de producto de cuidado personal ni de producto cosmético.

Si los ambientadores objeto de consulta proceden de la industria química, su entrega tributa al tipo reducido del 3 por ciento, si no proceden de la industria química, tributa su entrega al tipo general del 7 por ciento

Un ambientador es tanto la sustancia o compuesto aromático que perfuma un ambiente como el recipiente que sirve para su difusión. Entendemos que, con independencia de su soporte, estamos ante la entrega de productos sintéticos y/o naturales aromáticos.

No existe en la legislación del IGIC un concepto de producto derivado de la industria Química.

Si acudimos a la estructura y normas explicativas de la NACE Rev.2, comprobamos que en el código 20.14 Fabricación de otros productos básicos de química orgánica se señala:

(...)

Esta clase comprende:

(...)

- la fabricación de productos sintéticos aromáticos

(...)"

Por otra parte, en el código 20.53 Fabricación de aceites esenciales se expresa:

"Esta clase comprende:

- la fabricación de extractos de productos aromáticos naturales.

(...)"

Los citados códigos 20.14 y 20.53 se integran en el epígrafe 20 Industria química de la NACE Rev.2

Por tanto, la entrega de ambientadores, con independencia del recipiente que sirve para su difusión, tributa al tipo reducido del 3 por cien, por *proceder de la industria química*"

(Contestación vinculante de fecha 15/02/2016)

Clave: importación relojes

"- La entrada de los relojes adquiridos fuera de canarias en este territorio se encuentra sujeta al IGIC en concepto de importación de bienes, tributando al tipo general del 7 por ciento si la contraprestación es inferior a 120,20 euros y al tipo incrementado del 13,5 por ciento si la contraprestación es igual o superior a la citada cuantía.

- Si la persona física consultante tiene la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista, está obligado a abonar por la importación de los relojes destinados a su venta en el

desarrollo de su actividad comercial, además de la cuota del IGIC correspondiente, un recargo. El tipo de recargo será del 0,7 por ciento si la importación tributa al tipo general, o del 1,35 por ciento si la importación tributa al tipo incrementado del 13,5 por ciento."

(Contestación vinculante de fecha 10/02/2016)

II.- ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCIAS

A) Hecho imponible

Clave: productos no fabricados en Canarias

"El hecho imponible importación en el AIEM no se encuentra condicionado a la fabricación en Canarias de un bien de la misma naturaleza del que es objeto de importación."

(Contestación vinculante de fecha 22/06/2016)

III.- ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994

Clave: arrendamiento con opción de compra

“La entidad mercantil consultante suscribe un contrato de arrendamiento con opción de compra pero señala que por los hechos que mencionaremos a continuación debe calificarse en realidad de un contrato de compraventa con precio aplazado y, en consecuencia, nos encontraríamos ante una entrega de bien:

- Se permite subarrendar sin consentimiento.
- Se permite realizar obras.
- Se establece que el contrato de arrendamiento con opción de compra tendrá un plazo de cinco años y que llegado el vencimiento del contrato se resolverá sin previo aviso y, en caso, de que fuera voluntad de las partes ampliar su vigencia, se deberá formalizar un nuevo contrato en los términos que libremente se pacten.

Expone la entidad mercantil consultante que a estos hechos hay que añadir, como refuerzo a la consideración de encontrarnos en realidad ante un contrato de compraventa con precio aplazado, que en caso de ejercicio de la opción de compra y posterior entrega por parte de la entidad mercantil consultante futura, la concedente de la opción de

compra tendrá una participación sobre la plusvalía de una futura venta; que ha comunicado a las Administraciones públicas el bien inmueble como local permanente de la entidad mercantil consultante y, por último, la opción de compra figura contabilizado como inmovilizado en curso dentro del inmovilizado material y no como un derecho.

(...) tal y como se mantiene de forma generalizada por la más autorizada doctrina, lo relevante, a efectos de determinar si se ha producido el hecho imponible “entrega de bienes”, estriba en determinar si se ha producido o no el aspecto material del hecho imponible, es decir, si ha tenido lugar o no la “transmisión del poder de disposición”. Es decir, si bien es cierto que no se requiere de forma necesaria que haya una transmisión de la propiedad (o, si se prefiere, una adquisición del pleno dominio), sin embargo, sí que resulta condición necesaria para que estemos ante una entrega de bienes el que se produzca la transmisión del poder de disposición.

Como ha resaltado esa misma doctrina, bajo ningún concepto cabe conceptual al hecho imponible “entrega de bienes” como una mera situación de hecho desprovista de su

sentido jurídico; al respecto, la transmisión de la posesión material de la cosa no implica transmisión del poder de disposición. Debe tenerse en cuenta en este sentido que la "puesta a disposición" de un bien (situación fáctica a la que atiende la norma a efectos de fijar el momento del devengo en las entregas de bienes) no implica necesariamente por sí misma la transmisión del poder de disposición. (...) Precisamente, el artículo 7.2.3º de la Ley 20/1991 califica expresamente como prestaciones de servicios a "las cesiones de uso o disfrute de bienes".

Debe tenerse en cuenta que en su redacción original, el artículo 6.2.1º de la Ley 20/1991, sí que calificaba específica y expresamente como entregas de bienes la "constitución, ampliación de su contenido o la transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles"; pero tal redacción -téngase en cuenta- fue modificada cuando sólo había transcurrido un año desde la entrada en vigor de dicha norma -desde el 1 de enero de 1994-, en virtud del número tres del artículo primero del Real Decreto-Ley 21/1993, de 29 de diciembre (BOE nº 313, de 31.12.93), confirmándose dicha modificación por el número tres del artículo primero de la Ley 16/1994, de 7 de junio (BOE nº

136, de 08.06.94), la cual derogó el citado Real Decreto-Ley.

Pues bien, la propia Exposición de Motivos de la citada Ley 16/1994 señaló con toda claridad que, entre las modificaciones introducidas por dicha Ley respecto al IGIC se establecía "la configuración de los derechos reales sobre bienes inmuebles como prestaciones de servicio". Luego, desde el punto de vista normativo, podemos y debemos concluir que en todos aquellos supuestos de transmisión de derechos reales en los que no se transmita el poder de disposición estaremos ante una prestación de servicios y nunca de una entrega de bienes.

(...)

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

- El hecho de que se permita acometer obras, subarrendar sin consentimiento, que se prevea una participación sobre la plusvalía de una futura venta, de la contabilización de la opción de compra como inmovilizado material o de haber comunicado a las Administraciones públicas como sede de la entidad mercantil el bien inmueble, no implica que en el

supuesto objeto de consulta exista una transmisión del poder de disposición sobre un bien inmueble. Por todo ello, la naturaleza jurídica del contrato objeto de consulta es de arrendamiento con opción de compra y no de contrato de compraventa con precio aplazado.

- No existiendo un compromiso de ejercitar la opción de compra, la cesión del bien inmueble derivada del contrato de arrendamiento con opción de compra debe calificarse de prestación de servicio de arrendamiento de bienes y no de entrega de bienes, por inaplicación de lo dispuesto en el artículo 6.2.7º de la Ley 20/1991. Derivado de todo ello es que no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.”

(Contestación vinculante de fecha 08/06/2016)

IV.- IMPUESTO SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO

A) Hecho imponible

Clave: combustible no derivado del petróleo

“Se pretende elaborar un combustible obtenido por el

tratamiento térmico de residuos plásticos. Aporta un informe del Instituto Tecnológico de Canarias que señala que el combustible objeto de consulta tiene características similares al gasóleo tipo C.

Se consulta sobre la tributación en el IECDP

(...)

(...) partiendo de que nos encontramos ante la fabricación de un combustible que no deriva del petróleo sino del tratamiento térmico de residuos plásticos, debe ser resuelta una cuestión relevante: si el IECDP solo grava las entregas mayoristas de los combustibles relacionados en el artículo 9 siempre y cuando deriven del petróleo, o grava las entregas mayoristas de los combustibles relacionados en el artículo 9 deriven o no del petróleo.

El título de la Ley 5/1986 menciona a “Combustibles Derivados del Petróleo” y, en coherencia con ello, el artículo 1 de la citada ley (transcrito anteriormente), regulador de la naturaleza del IECDP, dispone que el “*impuesto sobre combustibles derivados del petróleo (...) que recaerá sobre consumos específicos y grava en fase única las entregas mayoristas de los citados combustibles.*”

Conforme a ello, la respuesta sería que el IECDP solo grava las entregas mayoristas de los combustibles relacionados en el artículo 9 siempre y cuando deriven del petróleo.

Ahora bien, debemos tener en cuenta dos matices que a juicio de este centro directivo son relevantes: el título de una ley no tiene valor jurídico y la naturaleza de un tributo no forma parte de los elementos esenciales del mismo; en este sentido resulta revelador que en la regulación de la reserva de ley tributaria prevista en el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se encuentra recogida la naturaleza de los tributos.

Si analizamos el artículo 3.1 de la Ley 5/1986 (...), comprobamos que se refiere a los *“productos relacionados en el artículo 9 de esta Ley”* y si acudimos a dicho precepto comprobamos que grava los gasóleos con independencia de su clasificación arancelaria y sin mencionar que derive o no del petróleo.

A lo señalado en el párrafo anterior debe añadirse lo siguiente:

- El artículo 3.3 de la Ley 5/1986 grava a los biocarburantes (que no

tienen la consideración de combustibles derivados del petróleo) que se entreguen mezclados con las gasolinas o gasóleos. (...)

(...)

- Si se analiza el apartado 1 del artículo 9 de la Ley 5/1986 (...) comprobamos que el ámbito objetivo de aplicación del IECDP está integrado básicamente de productos clasificados en el Capítulo 27 del Arancel y aunque lleve como rúbrica *“COMBUSTIBLES MINERALES, ACEITES MINERALES Y PRODUCTOS DE SU DESTILACION, MATERIAS BITUMINOSAS, CERAS MINERALES”*, en las notas explicativas se señala (el subrayado es nuestro): *“En general, este Capítulo comprende el carbón y demás combustibles minerales naturales y los aceites de petróleo o de mineral bituminoso, así como los productos resultantes de la destilación de estas materias y productos similares obtenidos por cualquier otro procedimiento. (...)”*; es decir que acoge también a combustibles no derivados del petróleo. En este sentido resulta singular la Información Arancelaria Vinculante (en adelante, IAV) ITIT-2014-0462C-066100 donde se

analiza la clasificación arancelaria del siguiente producto: *“Líquido transparente de color oscuro con olor característico. El producto se obtiene a través de un sistema de transformación de materiales plásticos y está destinado a ser utilizado como combustible. Contenido de azufre superior a 0,002% e inferior o igual a 0,1%”* [hay que recordar que se trata de un producto similar al que es objeto de consulta], clasificándolo en la partida 27101947 *“Gasóleo con un contenido de azufre superior al 0,002 % pero inferior o igual al 0,1 % en peso: Gasóleos parafínicos sometidos a un proceso de síntesis y/o de hidrotreatmento, de origen no fósil, en estado puro; mezclas con un contenido, en peso, de más del 20 % de gasóleos parafínicos sometidos a un proceso de síntesis y/o de hidrotreatmento, de origen no fósil: (...)”*. Dicha IAV tiene fecha de validez hasta 20 de octubre de 2020.

En definitiva y a juicio de este centro directivo, el IECDP grava las entregas mayoristas de los combustibles relacionados en el artículo 9 deriven o no del petróleo, teniendo la consideración el combustible objeto de consulta de gasóleo.

Si bien el combustible objeto de consulta integra el ámbito objetivo de aplicación del IECDP, la sujeción al mismo, y tratándose de un tributo monofásico, requiere que nos encontremos ante la entrega por parte de un comerciante mayorista. Dado que la persona física consultante es el fabricante del combustible, la entrega por parte del mismo se encuentra no sujeta al IECDP.

(...)

(...) tratándose la persona física consultante del fabricante del combustible incluido en el ámbito objetivo de aplicación del IECDP, únicamente la entrega que realice estará sujeta a dicho tributo cuando el adquirente no disponga de la condición de mayorista, siendo en este caso sujeto pasivo la persona física consultante, con obligación de repercutir el IECDP de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.1 de la Ley 5/1986.

Si la entrega que realiza el fabricante a un adquirente que no dispone de la condición de mayorista se efectúa para introducir directamente los bienes gravados en un depósito fiscal, cuya titularidad corresponda a persona distinta de la persona física consultante, es

sujeto pasivo sustituto el titular del depósito fiscal, sin que la persona física consultante tenga obligación de repercutir el tributo.”

(Contestación vinculante de fecha 22/04/2016)

B) Sujeto pasivo

Clave: entregas con destino a depósito

“La entidad mercantil consultante es un operador petrolífero mayorista y pretende adquirir a otro operador petrolífero mayorista un producto denominado “diesel-oil” que lo ha importado. Consulta la naturaleza a efectos del IECDP del “diesel-oil” y quién es el sujeto pasivo en los dos supuestos siguientes:

a) La entidad mercantil consultante adquiere el “diesel-oil” a la entidad importadora. Con destino a un depósito fiscal hasta su posterior entrega.

b) La entidad mercantil consultante adquiere el “diesel-oil” sin destino a un depósito fiscal para su posterior entrega.”

“- A efectos del IECDP, si el producto denominado comercialmente “diesel-oil” es un producto de

destilación atmosférica tendrá la consideración de gasóleo, si no es un producto de destilación atmosférica tendrá la consideración de fuelóleo.

- En todo caso estará sujeta al IECDP la entrega que realiza el importador de “diesel-oil”.

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

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

b) Con carácter especial:

- El importador del combustible objeto del tributo.

- El fabricante en el ámbito de aplicación territorial del IECDP del combustible objeto del tributo, siempre y cuando entregue el combustible a personas físicas o jurídicas que no tengan la condición de mayorista.

- El titular del depósito fiscal, como sustituto del contribuyente, en el

supuesto de que la entrega efectuada por el sujeto pasivo sea para introducir directamente el combustible objeto del tributo en un depósito cuya titularidad sea distinta del sujeto pasivo, y siempre y cuando la salida del depósito fiscal no sea en régimen suspensivo.

(...)

Si la entrega por parte del importador a la entidad mercantil consultante no tiene como destino un depósito fiscal, será sujeto pasivo el importador, estando obligado, salvo que sea aplicable algún supuesto de exención, a repercutir el IECDP a través de la factura que deba emitir y a declarar la cuota devengada a través de la correspondiente autoliquidación. La entidad mercantil consultante estará obligada a soportar al IECDP, siempre y cuando la repercusión se ajuste a derecho.

Si la entrega por parte del importador a la entidad mercantil consultante tiene como destino un depósito fiscal titularidad de la entidad mercantil consultante, el devengo del IECDP se producirá a la salida del depósito fiscal, siendo sujeto pasivo, en calidad de sustituto, la entidad mercantil consultante, como titular del depósito fiscal, con

obligación, salvo que sea aplicable algún supuesto de exención, de repercutir el IECDP en la factura que deba emitir y declarar la cuota devengada en la autoliquidación correspondiente. No obstante, no se devengará el IECDP si la salida del combustible del depósito fiscal tiene como destino otro depósito fiscal.”

(Contestación vinculante de fecha 08/06/2016)

Clave: importador de combustible

“La entidad mercantil consultante es una operadora petrolífera que importa combustibles que integran el ámbito objetivo del IECDP, los cuales entrega a otras operadoras petrolíferas, pudiendo efectuarse la venta con destino o no a depósitos fiscales.

Consulta sobre quién es el sujeto pasivo del IECDP con obligación de repercutir y declarar las cuotas devengadas.

(...)

A) La entrega por parte de la entidad mercantil consultante del combustible importado no tiene como destino la introducción en un depósito fiscal cuya

titularidad corresponde a un tercero.

La entrega estará sujeta al IECDP, siendo sujeto pasivo la entidad mercantil consultante importadora del combustible con obligación de repercutir el Impuesto a través de la factura que debe emitir y de declarar la cuota devengada a través de la correspondiente autoliquidación. Todo ello, sin perjuicio de que sea aplicable cualquier supuesto de exención previsto en el artículo 10 de la Ley 5/1986.

B) La entrega por parte de la entidad mercantil consultante del combustible importado tiene como destino la introducción en un depósito fiscal cuya titularidad corresponde a un tercero.

La entrega por parte de la entidad mercantil consultante del combustible importado estará sujeta al IECDP, devengándose el Impuesto a la salida del depósito fiscal, siendo sujeto pasivo sustituto el titular del depósito fiscal que tendrá la obligación de repercutir el IECDP en la factura que deba emitir y la obligación de declarar el IECDP en la autoliquidación correspondiente, salvo que sea aplicable cualquier supuesto

de exención previsto en el artículo 10 de la Ley 5/1986.

No obstante, cuando el combustible que salga del depósito fiscal tenga como destino otro depósito fiscal no se devengará el Impuesto.”

(Contestación vinculante de fecha 18/04/2016)

V.- IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO**A) Tipos impositivos**

Clave: Precio medio ponderado de venta

“La entidad mercantil consultante es titular de una fábrica de labores del tabaco y tiene previsto suscribir un contrato de distribución exclusiva con una sociedad distribuidora. La entidad mercantil consultante vendería, fuera de todo régimen suspensivo, las labores del tabaco fabricadas exclusivamente a la sociedad distribuidora no vinculada. Ésta revendería a sus propios clientes con precios libremente determinados, comprometiéndose a no adquirir, ni comercializar ni distribuir labores del tabaco de otros fabricantes o importadores.

La entidad mercantil consultante expone que con independencia del contrato de distribución, ambas sociedades tienen intención de firmar un contrato de prestación de servicio de consultoría comercial.

Consulta si las cantidades satisfechas por la indicada prestación de consultoría comercial tendrían o no la consideración de descuento a los efectos de la fijación del precio medio ponderado de venta real.

(...)

De lo manifestado por la entidad mercantil consultante debe destacarse, a los efectos de una debida contestación, los siguientes hechos:

- No existe vinculación entre la entidad mercantil consultante, sujeto pasivo del ILT, y la sociedad distribuidora, comercializadora de las labores del tabaco.
- La sociedad distribuidora está obligada a adquirir toda la producción de labores del tabaco que fabrique la entidad mercantil consultante, puesto que aquélla se compromete a no adquirir, ni comercializar ni distribuir labores del tabaco de otros fabricantes o importadores.

- La entidad mercantil consultante, como sujeto pasivo, está obligado a comunicar a la Agencia Tributaria Canaria los PMPVR correspondientes a las distintas modalidades de cigarrillos y picadura de liar comercializadas.

Partiendo de todo lo expuesto, a juicio de este centro directivo, el contenido del servicio que la sociedad distribuidora prestaría a la entidad mercantil consultante (recordemos que sujeto pasivo del ILT) en el desarrollo del contrato de prestación de servicios de consultoría, tiene una clara incidencia en la fabricación de las labores del tabaco por parte de la entidad mercantil consultante y, por ende, en la formación de los precios de las labores del tabaco que manufacturaría (a título de ejemplo, las actividades de asesoramiento en la identificación de oportunidades, así como, asignación de los recursos disponibles para explorar oportunidades de desarrollo del negocio; el análisis e investigación de las oportunidades para el desarrollo de productos y/o mejoras de los mismos y cualquier detalle o información que se considere relevante para el desarrollo estratégico comercial de los referidos productos-marcas en el mercado de las Islas Canarias).

Puesto que la sociedad distribuidora está obligada a adquirir las labores del tabaco fabricadas por la entidad mercantil consultante y a vender exclusivamente las labores adquiridas, se tratarían de verdaderos servicios vinculados a la venta de las labores; en este sentido debemos señalar que si bien el artículo 38 bis.2 de la Orden de desarrollo menciona a los servicios de distribución, posicionamiento y visibilidad, no nos encontramos ante una relación cerrada, puesto que señala *“servicios vinculados a la venta de estas labores, tales como servicios por*

distribución, posicionamiento y visibilidad”.

Por tanto, la contraprestación que abonaría la entidad mercantil consultante por el servicio que la sociedad distribuidora le prestaría en el desarrollo del contrato de prestación de servicios de consultoría, tiene la consideración de descuento a los efectos del cálculo del PMPVR”.

(Contestación vinculante de fecha 18/02/2016)

**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 2016)**

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. 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**

RIC. Materialización. No es apta la inversión en un inmueble usado que se benefició del Fondo de Previsión de Inversiones.

- Consulta V0248-16, de fecha 25/01/2016.

La consultante es una pequeña empresa que ha realizado una inversión para materializar la reserva para inversiones en Canarias en una nave industrial, que ha adquirido en 2014. Esta nave industrial nunca se ha beneficiado de la RIC. Sin embargo, en el año 1987 se benefició del Fondo de Previsión de Inversiones.

La cuestión planteada es si la materialización de la RIC ha sido correcta y, en caso de no serlo, si puede optar por cambiar la inversión en la que se materializa la RIC o si su única posibilidad es regularizar

pagando los correspondientes intereses de demora.

En su contestación la DGT 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, en su 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, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Es decir, **tiene en cuenta la redacción aplicable a las reservas dotadas con beneficios de períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2015.**

El apartado 12 del artículo 27 establece:

"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."

El Centro Directivo señala que el objeto del segundo párrafo del artículo 27.12 de la Ley 19/1994 es evitar que un mismo elemento otorgue el derecho a aplicar la RIC en varios contribuyentes distintos.

De acuerdo con los hechos recogidos en el escrito de la consulta, la entidad consultante pretende materializar la RIC mediante la adquisición de una nave industrial que previamente se benefició del Fondo de Previsión para Inversiones.

Hasta el año 1991, mediante Real Decreto 2600/1979, de 19 de octubre, y las prórrogas establecidas por las distintas Leyes de Presupuestos, se mantuvo vigente en Canarias el régimen especial opcional de incentivos a la inversión establecido en el artículo 21 de la Ley 30/1972, de 22 de julio, de

Régimen Económico Fiscal, es decir, la aplicación en dicho territorio del fondo de previsión para inversiones. Para el resto del territorio español, el régimen fue derogado por la disposición transitoria primera de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. El último ejercicio de posible aplicación del Fondo fue el último cerrado antes del 1 de enero de 1992, si bien ha existido un régimen transitorio para la materialización de las dotaciones efectuadas al Fondo con anterioridad y con saldos pendientes de invertir. Sin embargo, el plazo para invertir dichas dotaciones finalizó el día 31 de diciembre de 1996, según establece el artículo 93.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. Además, la inversión efectiva de las dotaciones debía realizarse en alguno de los activos citados por la norma (artículo 93.2), entre los que se encontraban determinados elementos materiales de activo fijo, necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales del sujeto pasivo, pero no los inmovilizados inmateriales.

La regulación sustantiva del Fondo de Previsión para Inversiones se encuentra recogida en los artículos 33 a 49 del Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre (BOE de 18 de marzo de

1968), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas. Este incentivo permitía reducir la base imponible en las cantidades de los beneficios que los sujetos pasivos destinaran a dotar el citado Fondo. El importe de dicho Fondo se podía disponer para la adquisición efectiva de determinados elementos del activo fijo que tuvieran una relación directa con la actividad de la empresa.

En este sentido, en lo que a la incompatibilidad del Fondo de Previsión para Inversiones se refiere, el artículo 2 del Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo (BOE de 14 de marzo), por el que se desarrolla la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias en lo relativo a los incentivos fiscales a la inversión, disponía que:

"Uno. A los efectos previstos en el artículo 94.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, darán derecho a la deducción por inversiones los activos fijos usados que pertenezcan a alguna de las siguientes categorías:

- a) Maquinaria, instalaciones y utillaje.*
- b) Equipos para proceso de información.*

c) Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la empresa.

Dos. Para tener derecho a esta deducción, la adquisición del elemento de activo fijo usado ha de suponer una evidente mejora tecnológica para la empresa, debiéndose acreditar esta circunstancia, en caso de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, mediante la justificación de que el elemento objeto de la deducción va a producir o ha producido alguno de los siguientes efectos:

a) Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio.

b) Mejora de la calidad del bien o servicio.

Tres. El sujeto pasivo deberá conservar a disposición de la Administración Tributaria certificación expedida por el transmitente en la que se haga constar que el elemento objeto de la transmisión no ha disfrutado anteriormente de la deducción por inversiones ni del régimen del Fondo de Previsión para Inversiones”.

De acuerdo con lo expuesto el Centro Directivo concluye que, siendo el Fondo de Previsión para Inversiones el antecedente de la RIC, ya que ésta vino a sustituir a aquel incentivo, haciendo una interpretación razonable y sistemática de la norma, en la medida en la que la nave adquirida se benefició previamente del Fondo de Previsión para Inversiones, dicha inversión no podrá considerarse apta para entender materializada la RIC.

Por último, en cuanto a las consecuencias de la mencionada ineptitud, la DGT declara que, en la medida en la que haya transcurrido el plazo previsto en el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, sin que la entidad consultante haya materializado la RIC, y dicha materialización no se hubiera producido con carácter anticipado en los términos previstos en el apartado 11 de dicho precepto, la consultante deberá integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio en el que concurren dichas circunstancias, las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción, junto con los intereses de demora que correspondan, y sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes. No obstante, si no hubiera transcurrido el plazo para materializar, regulado en el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994,

de 6 de julio, la entidad consultante podrá materializar la RIC en cualquiera de los activos señalados en aquel apartado.

RIC. Materialización. Locales destinados al arrendamiento en distintas situaciones. En particular, concepto de rehabilitación de zonas comerciales.

- Consulta V0418-16, de fecha 03/02/2016.

La sociedad consultante, con domicilio en Canarias, tiene la consideración de empresa turística, de acuerdo con la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo en Canarias.

La entidad realiza, entre otras actividades, la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles (epígrafe del IAE 861.2 Alquiler de locales industriales), y cuenta con una persona empleada con contrato laboral a jornada completa que se encarga de gestionar diversos inmuebles arrendados, existiendo suficiente carga de trabajo.

La entidad no cumple las condiciones del artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el

período impositivo en el que obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).

Las inversiones en las que prevé materializar la reserva son las siguientes:

- a) Un terreno en el cual se encuentra enclavada una nave, que va a ser objeto de demolición, para posteriormente proceder a la construcción de un centro comercial con locales que serán alquilados a terceros. La inversión se encuentra ubicada en una zona comercial situada en un área cuya oferta turística se encuentra en declive, por precisar intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.
- b) Compra de un terreno con el objeto de proceder a la construcción de locales comerciales y posterior utilización en la actividad de arrendamiento a terceros. La inversión **no** se encuentra ubicada en una zona comercial situada en un área cuya oferta turística se encuentra en declive, por precisar intervenciones integradas de

rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

c) Compra de un local usado con el objeto de proceder a su rehabilitación y posterior utilización en la actividad de arrendamiento a terceros. La inversión se encuentra ubicada en una zona comercial situada en un área cuya oferta turística se encuentra en declive, por precisar intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

d) Compra de un local usado, sin proceder a su rehabilitación, para su posterior utilización en la actividad de arrendamiento a terceros. La inversión se encuentra ubicada en una zona comercial situada en un área cuya oferta turística se encuentra en declive, por precisar intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias,

aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

Todos los inmuebles se arrendarán a terceros no vinculados y ninguno de los arrendamientos tendrá la consideración de arrendamiento financiero.

Se pregunta si las inversiones anteriores se pueden considerar aptas para materializar la Reserva para Inversiones en Canarias.

El Centro Directivo toma en consideración el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 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, 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, 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, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Tributos comienza su análisis acerca de la aptitud de las distintas inversiones como materialización de la RIC, valorando su encaje en las

distintas categorías de inversiones que contempla el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 (inversiones iniciales de la letra A) o inversiones de la letra C)). En particular, alude al artículo 8 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 cuando señala que la inversión inicial tiene por objeto, entre otras:

- La creación de un establecimiento cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad económica.
- La 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.
- La ampliación de un establecimiento cuando tenga como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo, y, en particular, se considerará como tal ampliación la rehabilitación de un inmueble.

Centrada la atención en este último supuesto (ampliación de un establecimiento por la vía de la rehabilitación), considera Tributos que, puesto que la normativa

reguladora de la RIC no establece cuándo debe entenderse que las obras de rehabilitación cumplen las condiciones necesarias para ser incorporadas al activo fijo material como mayor valor del establecimiento, se debe acudir a la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades y, a través del artículo 10.3 de ésta, a la normativa contable, para concretar el referido concepto. Se cita, en este orden, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y más concretamente, la letra f) de la norma de registro y valoración 3ª de acuerdo con la cual: *“Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido”.*

Sentado lo anterior, formula Tributos una primera conclusión genérica, señalando que *“la compra del terreno con la nave, para su demolición y posterior construcción de un centro comercial, así como la adquisición del terreno para la construcción de locales comerciales –*

inversiones de la letras a) y b)-, tendrán la consideración de inversiones iniciales, dentro del concepto de creación de establecimientos, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.A de la Ley 19/1994, de 6 de julio. Asimismo, la adquisición del inmueble y las obras de rehabilitación del mismo –inversión de la letra c)-, de los datos que se derivan de la consulta 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, de 6 de julio, arriba reproducido, en la medida en que se cumplan los requisitos señalados”.

El centro directivo continúa su análisis haciendo referencia al artículo 23 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, en el que se establece:

“1. A los efectos de los artículos 25 y 27, ambos de la Ley 19/1994, de 6 de julio, tendrán la consideración de zonas comerciales los centros, galerías comerciales o locales de negocio individualmente considerados, incluidas las zonas de aparcamientos, áreas comunes y las de equipamiento, que se hallen ubicados en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas.

2. 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.”

Y concluye que *“en la medida en la que las inversiones de las letras a) y c) se encuentra ubicadas en zonas comerciales que son objeto de rehabilitación, en los términos definidos en el artículo 23 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, la adquisición del suelo tendrá la consideración de inversión inicial”.*

En lo que se refiere a la inversión prevista en la letra b) (recordemos, adquisición de terreno con el objeto de proceder a la construcción de locales comerciales y posterior utilización en la actividad de arrendamiento a terceros), concluye la DGT lo siguiente:

“La consultante pretende destinar la inversión prevista en la letra b) 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, 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 consecuencia, en la medida en la que la construcción de locales comerciales supone una mejora del terreno adquirido, puesto que conlleva un mayor valor del inmueble, la compra del suelo tendrá la consideración de inversión inicial”.

Finalmente, en lo que se refiere a la inversión de la letra d) (adquisición de un local usado), considera tributos que *“en la medida en la que los beneficios con cargo a los que se dotó la RIC proceden de un período impositivo en el que la consultante no cumplía las condiciones del artículo 101 de la LIS, dicha materialización de la RIC no*

podrá tener la consideración de inversión inicial, en los términos previstos en el artículo 27.4.A de la Ley 19/1994, de 6 de julio. No obstante, dicha inversión podrá encuadrarse dentro de la letra C del artículo 27.4 de la citada norma.

En este sentido, el inversión en suelo se considerará como apta para materializar la RIC, en la medida en la que el mismo se afectará a una zona comercial que es objeto de un proceso de rehabilitación, en los términos señalados en el artículo 23 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre”.

Por último, una vez hecha la clasificación de las inversiones que pretende acometer la consultante como inversiones iniciales o al funcionamiento, apunta Tributos que la aptitud de las mismas como materialización de la RIC pasa por que se cumplan el resto de requisitos que exige en artículo 27 de la Ley 19/1994. En particular, puesto que los inmuebles en los que se invierte van a ser destinados al arrendamiento, han de darse los requisitos previstos en el apartado 8 de dicho artículo, formulándose, al respecto, las siguientes consideraciones:

“- Que se trate de sujetos pasivos que se dediquen a la actividad

económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos, entendiéndose que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 5 de la LIS.

Según los hechos manifestados por la consultante, la misma lleva a cabo una actividad de arrendamiento de inmuebles, para lo cual cumple con los requisitos establecidos en la legislación fiscal para que la misma tenga la naturaleza de actividad económica, disponiendo de un empleado contratado a tiempo completo. No obstante, se trata de una cuestión de hecho que deberá probarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

- Que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 18, apartado 2 de la LIS.

- Que no se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de la consulta, los inmuebles en los que se materializa la RIC no van a ser

objeto de operaciones de arrendamiento financiero.

- Tratándose del arrendamiento de bienes inmuebles, además de las condiciones previamente analizadas, el contribuyente deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, o que dichos inmuebles se destinen al arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, o se trate de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

En el caso planteado en el escrito de consulta, la consultante tiene la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, y adquirirá locales comerciales para destinarlos al arrendamiento. Por tanto, en la medida en la que los inmuebles adquiridos queden afectos a su actividad turística en los términos señalados y se cumplan el resto de requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, dichas inversiones serán aptas para la materialización de la RIC”.

Comentario personal:

De la presente consulta llama la atención la interpretación que Tributos parece hacer de la aptitud del suelo para materializar la RIC.

En este orden, en lo que se refiere a la aptitud del <<suelo de zonas comerciales>> tenemos que recordar lo siguiente:

(i).- La redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994 ofrecida por el Real Decreto-Ley 12/2006, aplicable a las reservas dotadas con beneficios de períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2007, se refería a la aptitud del suelo de las inversiones destinadas <<a las zonas comerciales, y a las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento

turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que 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>>.

La delimitación de las <<zonas comerciales y de las áreas cuya oferta turística se encuentra en declive>> se efectuaba por el artículo 23 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1758/2007 en los siguientes términos:

1. A los efectos de los artículos 25 y 27, ambos de la Ley 19/1994, de 6 de julio, tendrán la consideración de zonas comerciales los centros, galerías comerciales o locales de negocio individualmente considerados, incluidas las zonas de aparcamientos, áreas comunes y las de equipamiento, que se hallen ubicados en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas.

2. 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>>.

(ii).- La redacción normativa no resultaba del todo clara y tal situación vino a paliarse por la disposición final trigésima de la Ley 2/2011 de Economía Sostenible, que ofreció una nueva redacción a las letras A y C del apartado 4 del artículo 27 de la Ley, despejando las dudas acerca de que la exigencia de rehabilitación (para incluir el suelo dentro de la inversión apta) sólo se requería para los establecimientos turísticos (recogiendo, como novedad, distintas modalidades de rehabilitación según estuvieran o no en un área en declive), mientras que para las zonas comerciales sólo se exigía que estuvieran situadas en un área en declive, pero sin que fuera preciso que fueran sometidas a un proceso de rehabilitación. La disposición transitoria octava de la Ley de Economía Sostenible añadía también que las modificaciones introducidas en el artículo 27 de la Ley 19/1994 se aplicarían con carácter retroactivo a la materialización de las dotaciones procedentes de beneficios de periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

En este sentido, tratándose de la validez para la materialización de la inversión en suelo, edificado o no, el artículo 27 de la Ley 19/1994 pasó a señalar que éste debía afectarse, entre otros destinos:

<<A las zonas comerciales situadas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive por precisar de intervenciones

integradas de rehabilitación de áreas urbanas.

A las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.

A los solos efectos de entender incluido en el importe de la materialización de la Reserva el valor correspondiente al suelo, se considerarán obras de rehabilitación las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al activo fijo material como mayor valor del inmueble:

En el caso de los establecimientos turísticos situados en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que 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, con independencia del importe de dichas actuaciones.

En el caso de los establecimientos turísticos situados fuera de las áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, siempre que el coste de dichas actuaciones exceda del 25 por ciento del valor catastral del establecimiento, descontada la parte proporcional correspondiente al suelo>>.

Mientras tanto, la redacción del artículo 23 del Reglamento, respecto a la delimitación de las <<zonas comerciales y de las áreas cuya oferta turística se encuentra en declive>> permanecía invariable.

(iii).- Se declara la inconstitucionalidad y nulidad de la disposición final trigésima de la Ley 2/2011 de Economía Sostenible, con el alcance establecido en su fundamento jurídico séptimo, por la Sentencia del TC 164/2013, de 26 de septiembre, por haberse reformado la Ley 19/1994 sin haber concedido el trámite de audiencia previo a la Comunidad Autónoma de Canarias previsto en el Estatuto de Autonomía. Se trató de una peculiar declaración de nulidad con efecto diferido, toda vez que se condicionaba a que en el plazo de un año la norma afectada no fuera sustituida por otra, una vez observado el procedimiento constitucional del informe previo emitido por el poder legislativo de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Tal sustitución no aconteció, sin embargo, en el mencionado plazo de un año, si bien la situación al fin se solucionó por la disposición final 1.4 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que incorporó otra vez al artículo 27 de la Ley 19/1994 la misma redacción que introdujo el precepto anulado de la Ley de Economía Sostenible, precisando que tal redacción se aplicaría con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

Mientras tanto, la redacción del artículo 23 del Reglamento, respecto a la

delimitación de las <<zonas comerciales y de las áreas cuya oferta turística se encuentra en declive>> seguía continuando sin modificaciones.

(iv).- Finalmente, el artículo 27 de la Ley 19/1994 vuelve a ser modificado por el Real Decreto-ley 15/2014. En particular, en lo que se refiere a la aptitud del suelo para la materialización, la ley pasa a decir que ha de tratarse de suelo, edificado o no, afecto, entre otros destinos a:

<<A las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación.

A las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.

A los solos efectos de entender incluido en el importe de la materialización de la Reserva el valor correspondiente al suelo, se considerarán obras de rehabilitación las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al inmovilizado material como mayor valor del inmueble>>.

Ahora bien, la redacción del artículo 23 del Reglamento ha continuado en los mismos términos.

Aparte de que la medida privilegiada de rehabilitación pasa aplicarse a todos los establecimientos turísticos (con independencia de su ubicación), en lo que se refiere, en particular, al suelo de las

zonas comerciales, me atrevo a aventurar que muchos (por lo menos quien escribe) de los que leímos la modificación introducida por el Real Decreto-ley 15/2014, interpretamos que, para la validez del suelo de las zonas comerciales, mientras que antes la zona tenía que estar situada en un área en declive sin que fuera necesario que se sometiera a un proceso de rehabilitación, ahora (desde 2015) sí debe ser objeto de rehabilitación pero pudiendo estar situada en cualquier lugar del archipiélago.

Tributos, sin embargo, (parece) entender otra cosa.

Como decimos, ha de tenerse en cuenta que la redacción del artículo 23 del Reglamento, que es el que desarrolla el concepto legal introducido por el Real Decreto Ley 12/2006 de <<zonas comerciales situadas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas>>, no ha sido modificado tras la reforma en el artículo 27 de la Ley 19/1994 introducida por el Real Decreto-ley 15/2004. En realidad, el artículo 23 del Reglamento se limitaba (y se sigue limitando) a precisar, en su apartado 1, qué se entiende por <<zona comercial>> (señalando que incluye <<los centros, galerías comerciales o locales de negocio individualmente considerados, incluidas las zonas de aparcamientos, áreas comunes y las de equipamiento, que se hallen ubicados en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas>>), así como a explicar, en su apartado 2, qué es <<un área cuya oferta turística se encuentre

en declive por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas>> (señalando que serán <<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>>). Como hemos venido diciendo, la redacción del artículo 23 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1758/2007 ha permanecido invariable y no ha sido modificada desde su aprobación, por lo que cabría inferir que lo que tal artículo pretendía es desarrollar los dos términos (zona comercial y área en declive) que utilizaba la redacción anterior del artículo 27 de la Ley, más que definir, como un único concepto, la <<zona comercial>> para incluir dentro del mismo sólo a las que estaban sitas en <<áreas en declive>>, como si no pudiera haber zonas comerciales en otros sitios. (Esto es, la ley se refería a zonas comerciales en áreas en declive, por lo que cabe inferir que cuando el apartado 1 del artículo 23 del Reglamento definía qué era una zona comercial y lo anudaba a un área en declive, no quería decir que sólo podían ser zonas comerciales las que se hallaran en un área en declive, sino que, simplemente, se refería al suelo de las zonas comerciales que entonces contemplaba la ley y que eran las que se encontraban en áreas en declive).

Pues bien, en contra de lo expuesto, esto último es lo que (parece) ha entendido Tributos, haciendo una interpretación que, eso sí, respeta en cierto modo la literalidad del artículo 23 del Reglamento cuando reza que <<a los efectos de los artículos (...) 27, (...) de la Ley 19/1994, de 6 de julio,

tendrán la consideración de zonas comerciales los centros, galerías comerciales o locales de negocio individualmente (...) que se hallen ubicados en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas>). Prescindiendo de lo que ha sido la evolución normativa en la materia, la DGT parece interpretar que el concepto de zona comercial incluye o presupone sólo y únicamente las que se hallen en áreas en declive por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas. O lo que viene a ser lo mismo, que la rehabilitación equivale o se predica de las intervenciones urbanísticas que se supone que se desarrollarán por las autoridades en las áreas turísticas calificadas en declive y no del establecimiento en sí (cosa que nunca antes se había entendido así), de forma que cuando ahora el artículo 27 de la Ley habla de *<<zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación>>* se sigue refiriendo, igual que antes, a *<<zonas comerciales situadas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas>>*.

En definitiva, que nada habría cambiado, por lo que (por lo menos yo) no llego a comprender para qué se modificó la redacción de la ley.

En otro orden de cosas, mayor perplejidad genera la afirmación incluida en esta contestación cuando, inopinadamente, considera destinada la inversión prevista en la letra b) (*compra de un terreno con el objeto de proceder a la construcción de locales comerciales y posterior utilización en*

la actividad de arrendamiento a terceros) a la actividad turística de la consultante, para añadir que *<<la construcción de locales comerciales supone una mejora del terreno adquirido, puesto que conlleva un mayor valor del inmueble>>*, de modo que *<<la compra del suelo tendrá la consideración de inversión inicial>>*. Personalmente, se me escapa por qué el Centro Directivo considera afectos los locales que se pretenden construir a la actividad turística, cuando el consultante afirma que su destino será el mero alquiler. Pero mayor inquietud me generan las afirmaciones referentes al suelo de los establecimientos turísticos.

Sabemos que, desde la reforma introducida por el Real Decreto Ley 12/2006, el legislador ha tenido la prevención de que el incentivo fiscal no fomente excesivamente los proyectos empresariales, sobre todo los turísticos, intensivos en el consumo de suelo, atendiendo al hecho de que el terreno es, en el archipiélago, un bien escaso. Por ello, para que el suelo valga para la RIC, se exige que el establecimiento turístico sea objeto de rehabilitación, lo que viene a significar que se excluye el suelo de los establecimientos turísticos de nueva planta (para, precisamente, evitar un consumo del terreno insular para uso turístico excesivo).

En la redacción ofrecida por el Real Decreto Ley 12/2006, las letras A y C del apartado 4 del artículo 27, rezaban, para los establecimientos turísticos, que:

<< A los solos efectos de entender incluido en el importe de la materialización de la Reserva el valor correspondiente al

suelo, se considerarán obras de rehabilitación las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al activo fijo material como mayor valor del inmueble.

En el caso de los establecimientos turísticos situados en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que 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, con independencia del importe de dichas actuaciones.

En el caso de los establecimientos turísticos situados fuera de las áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, siempre que el coste de dichas actuaciones exceda del 25 por ciento del valor catastral del establecimiento, descontada la parte proporcional correspondiente al suelo>>.

Desde 2015, la redacción ha pasado a ser la siguiente:

<< A los solos efectos de entender incluido en el importe de la materialización de la Reserva el valor correspondiente al suelo, se considerarán obras de rehabilitación las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser

incorporadas al inmovilizado material como mayor valor del inmueble>>.

Es decir, tanto antes, bajo el Real Decreto Ley 12/2006, como ahora, tras el Real Decreto-ley 15/2014, para incluir el suelo en la materialización, se exige que se trate de establecimientos turísticos ya existentes sometidos a rehabilitación, con exclusión, por tanto, de la inversión en suelo para construir sobre el mismo un nuevo establecimiento turístico. Lo único que ha cambiado es que antes había un concepto de rehabilitación privilegiado que se reservaba únicamente para los establecimientos turísticos situados en un área cuya oferta turística se encontrara en declive mientras que ahora, con el Real Decreto-ley 15/2014, la medida privilegiada de la rehabilitación pasa a aplicarse a todos los establecimientos turísticos, con independencia de su ubicación.

Ahora bien, en todo caso, se sigue exigiendo la rehabilitación turística, con exclusión del suelo de la nueva planta.

Considero, en fin, que las palabras de Tributos -en orden a que la construcción de locales supone una mejora del inmueble y que por tanto la inversión en suelo supone una inversión inicial- no pueden significar que el suelo de establecimientos turísticos de nueva planta resulte siempre apta. Es decir, la inversión podrá ser inicial en la modalidad de creación de un nuevo establecimiento pero esto no implica, per se, que el suelo sea apto.

RIC. El beneficio derivado de la venta de un local que ha estado

destinado al alquiler no económico es apto si éste ha generado rentas al menos un año dentro de los tres anteriores a la fecha de su transmisión. Materialización en local usado destinado a almacén en zona en declive apta por la inversión tanto en suelo como en vuelo; si se destina al arrendamiento no económico no resulta apto. La prueba de no haber disfrutado antes de incentivos fiscales es una cuestión de hecho.

- Consulta V0659-16, de fecha 17/02/2016.

La consultante es una entidad dedicada al comercio al por menor de artículos de relojería y joyería en establecimientos especializados (CNAE 4777). Esta actividad se desarrolla en un establecimiento en Las Palmas de Gran Canaria.

En el ejercicio 2015 ha transmitido un inmueble propiedad de la entidad, que se encontraba destinado al alquiler, sin contar para dicha actividad ni de local ni persona empleada con contrato laboral. Con parte del importe de la venta quiere adquirir un local usado en la localidad de San Bartolomé de Tirajana, en Meloneras, Isla de Gran Canaria. Dicho local será destinado a almacén

o al alquiler y no se ha beneficiado previamente de la Reserva para Inversiones en Canarias.

Las cuestiones planteadas son las siguientes:

1. Si la entidad puede dotar la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) por los beneficios obtenidos por la venta del inmueble.

2. Si la compra del local usado para destinarlo a almacén es apto para materializar la RIC, como inversión inicial de la letra A del artículo 27.4 o como una de las inversiones previstas en la letra C de dicho precepto. Y, en su caso, se puede incluir tanto el valor del suelo como el de la construcción.

3. Si se consideraría apta para materializar la RIC en el caso de que el local usado se destinara al arrendamiento, sin que vaya a disponerse de empleado para el desarrollo de esta actividad. Y si a estos efectos se consideraría tanto el valor del suelo como el de la construcción.

4. ¿Qué medio de prueba es el adecuado para acreditar que la compra del local usado no se ha beneficiado anteriormente del régimen previsto en el artículo 27 de

la Ley 19/1994, de 6 de julio, ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades previstas en la LIS, ni de la deducción por inversiones del artículo 94 de la Ley 20/1991? Si a estos efectos resultaría válido el certificado emitido por el vendedor.

El Centro Directivo toma en consideración el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 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, 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, 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, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Respecto a la aptitud del beneficio para la dotación, la DGT, en aplicación del artículo 27.2 de la Ley 19/1994, del artículo 5.1 del Reglamento de desarrollo y del artículo 5.1 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, declara que, dado que para la gestión del alquiler no se contaba con personal

laboral a jornada completa, el inmueble transmitido no se encontraba afecto al desarrollo de una actividad económica, lo que supone que el beneficio procedente de la transmisión de dicho inmueble sólo podrá ser apto para dotar la RIC en la medida en la que el inmueble hubiera generado rentas al menos un año dentro de los tres anteriores a la fecha de su transmisión. Por tanto, en la medida en que se cumpla este requisito la renta generada en la transmisión del inmueble sería apta para aplicar la RIC.

En cuanto a la materialización, en el supuesto objeto de consulta, el Centro Directivo responde que, en la medida en la que el inmueble adquirido tiene la condición de usado, no podrá considerarse como inversión inicial, salvo que la entidad consultante tuviera la consideración de entidad de reducida dimensión en los términos previstos en el artículo 101 de la LIS y en el escrito de la consulta no se aporta información alguna sobre este extremo.

No obstante, la inversión en el almacén usado podrá considerarse como apta para materializar la RIC en los términos previstos en la letra C del artículo 27.4, en la medida en la que se afecte al desarrollo de su actividad

económica (comercio al por menor de joyería y relojería).

A los efectos de considerar el suelo como apto para materializar la RIC, el mismo debe afectarse a alguna de las actividades previstas en la ley. En este orden, el artículo 23 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, establece:

"1. A los efectos de los artículos 25 y 27, ambos de la Ley 19/1994, de 6 de julio, tendrán la consideración de zonas comerciales los centros, galerías comerciales o locales de negocio individualmente considerados, incluidas las zonas de aparcamientos, áreas comunes y las de equipamiento, que se hallen ubicados en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas.

2. 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 Tegui, 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, en la medida en la que el inmueble se encuentre situado dentro los núcleos señalados 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.

En el caso de que el inmueble adquirido se destine al arrendamiento, Tributos recuerda deberá estarse a lo previsto el artículo 27.8 de la Ley 19/1994 y que, por tanto, en el caso de que el almacén adquirido se destine al arrendamiento no se considerará que se ha cumplido un requisito exigido en este apartado, para entender materializada la RIC, en la medida en la que la entidad consultante no va a dedicarse a la actividad de arrendamiento en los términos previstos en el artículo 5.1 de la LIS.

Y, por último, en relación con la forma de acreditar que el transmitente del activo no se ha beneficiado de la RIC por ese mismo elemento, se trataría 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.

Comentario personal:

De esta consulta los aspectos que, particularmente, destacaría son los siguientes:

-Que, por primera vez, se pone de manifiesto que, a partir de 2015, resulta apto para dotar la RIC el beneficio derivado de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos, si éstos han generado rentas al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión.

Hubiera sido interesante que la DGT precisara más este requisito. Mi opinión personal es que, atendiendo a la lógica, renta debe interpretarse aquí como equivalente a ingreso, amén de que, en todo caso, debe cumplirse, como presupuesto básico, que la entidad que quiere dotar la RIC cuente con un centro de actividad económica en Canarias, es decir, que aunque dote la RIC con el resultado de un elemento concreto no afecto (normalmente será un inversión inmobiliaria) no sea una sociedad puramente pasiva o patrimonial.

-El segundo aspecto (muy relevante) a destacar es que Tributos reitera su postura acerca de que cuando el artículo 27 de la Ley 19/1994, en su redacción vigente a partir de 01/01/2015, condiciona la aptitud de la inversión en suelo de zonas comerciales a que la misma sea objeto de rehabilitación, tal condición no se refiere a que la zona o local comercial sea objeto de

un proceso de rehabilitación. Lo que significa, para Tributos (o así yo lo interpreto), es que el local o zona esté situado en un área cuya oferta turística se encuentre en declive por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas.

-Asimismo, se puede llamar la atención sobre que el uso como almacén no supone impedimento alguno para considerar que un local se encuentra afecto a una actividad económica. Ahora bien, sabemos que la afectación significa, no sólo que un elemento patrimonial sea naturalmente apto para dicha actividad, sino también que, en verdad, esté tendencialmente dirigida a ella. Y esto último es una cuestión de hecho, cuya prueba corresponde al beneficiario del incentivo fiscal, de modo que un uso accesorio o notoriamente prescindible, podría ser ilustrativo de su falta de afectación real.

-Por último, ante la pregunta recurrente de los contribuyentes acerca de si un certificado del vendedor es válido justificar que un bien usado no se ha beneficiado antes de incentivos fiscales, Tributos vuelve a responder que es una cuestión de hecho sometida a las normas generales sobre la prueba, por lo que, según opino, tal certificado (en realidad, mera declaración testifical) no será por sí sola suficiente.

RIC. Materialización. Es un bien usado el que haya sido utilizado o no entre en funcionamiento por primera vez. Sólo valdrá como inversión inicial para las ERD y

para el resto como ayuda al funcionamiento.

➤ Consulta V2080-16, de fecha 13/05/2016.

La consultante es una sociedad mercantil que está interesada en materializar la RIC dotada en 2014 y a dotar en el futuro, mediante la adquisición de una oficina situada en los bajos de un edificio, con dicho uso y consideración urbanística. El edificio en el que se encuentra ubicada ha sido construido mediante autopromoción por la propietaria de la oficina, sin que ni el suelo ni la construcción se hayan beneficiado previamente de la RIC. Además, la actual propietaria de la oficina está casada con el administrador de la consultante en régimen de separación de bienes. Por otra parte, la consultante tiene su domicilio fiscal en dicha oficina y con posterioridad a la compra procederá a trasladar el domicilio social. Además la entidad procederá a ampliar su actividad económica dándose de alta en una nueva actividad.

La consultante pregunta si la adquisición de dicha oficina puede ser considerada como inversión inicial a efectos de materialización de la RIC.

En relación con la inversión planteada en el escrito de consulta, se partirá 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, en su redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 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, 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, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

En el supuesto objeto de consulta, el Centro Directivo entiende que parece desprenderse que la oficina tiene la consideración de elemento usado, por tanto, en la medida en la que el inmueble adquirido tenga dicha condición, no podrá considerarse como inversión inicial, salvo que la entidad consultante tuviera la consideración de entidad de reducida dimensión en los términos previstos en el artículo 101 de la LIS. En el escrito de la consulta no se aporta información alguna sobre este extremo. A estos efectos, se entenderá por usado aquel

que haya sido utilizado o no entre en funcionamiento por primera vez.

La DGT continúa diciendo que, no obstante, la inversión en la oficina podrá considerarse como apta para materializar la RIC en los términos previstos en la letra C del artículo 27.4, en la medida en la que se afecte al desarrollo de su actividad económica.

A los efectos de considerar el suelo como apto para materializar la RIC, el mismo debe afectarse a alguna de las actividades previstas en el artículo 27.4.C de la Ley 19/1994, con el desarrollo del artículo 23 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1758/2007 en cuanto a las zonas comerciales.

La Dirección General de Tributos considera que en el escrito de la consulta no se aportan datos suficientes para determinar si el suelo va a afectarse a alguna de las actividades previstas en la letra C del artículo 27 de la Ley 19/1994, por lo que se trataría 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.

RIC. Materialización indirecta. No cabe adquisición derivativa.

- Consulta V2078-16, de fecha 13/05/2016.

La consultante es una entidad dedicada al asesoramiento integral de empresas. Con el fin de ampliar y diversificar sus propias actividades y fuentes de ingresos, la entidad va a invertir adquiriendo el 100% de las participaciones de tres sociedades y el 50% de una cuarta. Se trata de cuatro sociedades patrimoniales constituidas con inmuebles, situados todos ellos en municipios turísticos del sur de Tenerife, y cuyos ingresos provienen del alquiler de sus propias viviendas y locales comerciales.

La entidad pregunta si la inversión realizada por la consultante es apta a los efectos de materializar la Reserva para Inversiones en Canarias.

En relación con la inversión planteada en el escrito de consulta, se partirá 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, en su redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 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, 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, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

El Centro Directivo responde que la RIC se puede materializar en la suscripción de acciones o participaciones de determinadas entidades con arreglo a lo previsto en la letra D del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, pero no en la adquisición derivativa de las mismas. Por tanto, las adquisiciones de las participaciones en las cuatro sociedades mencionadas no se considerarán como inversiones aptas a los efectos de entender materializada la RIC.

Comentario personal:

Me gustaría añadir que, aunque se tratase de una adquisición originaria (constitución o ampliación de capital) la materialización indirecta tampoco sería válida, habida cuenta que las entidades participadas son patrimoniales y no podrán invertir en elementos patrimoniales afectos a una actividad económica.

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS

DAFN. No genera la deducción la inversión en un contrato de servicio de gestión de punto de venta integral de Loterías y Apuestas del Estado, dada su naturaleza de inmovilizado intangible.

- Consulta V1490-16, de fecha 08/04/2016.

La entidad consultante es una sociedad limitada que realizó la compraventa de derechos y obligaciones dimanantes de contrato de servicio de gestión de punto de venta integral de Loterías y apuestas del Estado. En la escritura de compraventa se hace constar que la transmisión verificada comprende expresamente los derechos de continuación del referido negocio con fondo de comercio, clientela y arraigo y la titularidad del mencionado establecimiento.

Pregunta si podría considerar dicha inversión apta para la deducción por inversiones en Canarias.

El Centro Directivo, 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, 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 y sus normas de desarrollo.

Y la contestación de la DGT es que, dado que la adquisición de derechos y obligaciones dimanantes de contrato de servicio de gestión de punto de venta integral de Loterías y Apuestas del Estado, no tiene naturaleza de inmovilizado material, la inversión realizada no sería apta para aplicar la deducción regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

DAFN. Válido un parque eólico en el mar dentro del mar territorial adyacente a las costas del archipiélago canario

- Consulta V1789-16, de fecha 22/04/2016

La consultante (A) está planteándose constituir una sociedad (C) con domicilio social y fiscal en Canarias, con el fin de llevar a cabo la promoción de una planta eólica situada en el mar al sur de Gran Canaria, a una distancia entre 2 y 8 kilómetros de la costa.

Para la construcción de la instalación, A y C suscribirían un contrato de ejecución de obra "llave en mano", siendo la primera la sociedad contratista y la segunda la sociedad contratante y propietaria del parque eólico. La instalación contaría con los siguientes elementos:

- Cinco aerogeneradores situados en el mar, el primero de ellos a una distancia aproximada de 2 kilómetros de la costa y el último a unos 8 kilómetros.
- Un centro de transformación de electricidad situado en tierra firme.
- Una línea de evacuación de electricidad submarina y terrestre, que conectará los aerogeneradores con el centro de transformación.

Finalizada la construcción y entrega de la instalación, se procedería por C a la venta de energía eléctrica a terceros, siendo dicha energía consumida en todo caso en Canarias.

La cuestión planteada es si la inversión en dicha instalación cumpliría el requisito de realización y permanencia en el Archipiélago Canario a los efectos de aplicar la deducción prevista en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

El Centro Directivo responde que para que la inversión realizada pueda generar el derecho a aplicar la deducción se deben cumplir los siguientes requisitos:

-Que la entidad consultante tenga su domicilio fiscal en Canarias o bien opere mediante un establecimiento sito en dicho territorio.

-Que se invierta en elementos nuevos del inmovilizado material, o elementos usados en los términos previstos en el artículo 2º del Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, por el que se desarrolla la Ley 20/1991, de 7 de junio, en lo relativo a los incentivos fiscales a la inversión.

-Que dichas inversiones permanezcan en el Archipiélago y estén en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización previsto en la LIS.

En el presente caso, parte de la inversión se materializará en instalaciones que se encuentran situadas en el mar, a una distancia de hasta 8 kilómetros de la costa de la isla de Gran Canaria. En la normativa reguladora del incentivo no se

establece el ámbito territorial que abarca el Archipiélago canario.

A los efectos anteriores, la DGT se remite al artículo 2.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que delimita el ámbito de aplicación espacial del Impuesto en los siguientes términos:

"1. El Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el territorio español comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional."

Por su parte, el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria, establece:

"2. 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."

Así, el artículo primero de la Ley 10/1977, de 4 de enero (BOE de 8 de enero), sobre mar territorial, establece:

"La soberanía del Estado español se extiende, fuera de su territorio y de sus aguas interiores, al mar territorial adyacente a sus costas, delimitado de conformidad con lo preceptuado en los artículos siguientes.

Dicha soberanía se ejerce, de conformidad con el Derecho Internacional, sobre la columna de agua, el lecho, el subsuelo y los recursos de ese mar, así como el espacio aéreo suprayacente."

En cuanto al límite exterior del mar territorial español el artículo tercero prevé que

"estará determinado por una línea trazada de modo que los puntos que la constituyen se encuentren a una distancia de doce millas náuticas de los puntos más próximos de las líneas de base a que se refiere el artículo anterior."

Por tanto, el Centro Directivo concluye que, en la medida en la que la instalaciones descritas se encuentren dentro del mar territorial

adyacente a las costas del Archipiélago canario en los términos previstos en la Ley 10/1977, de 4 de enero, se entenderá que las mismas permanecen en dicho Archipiélago.

ZONA ESPECIAL CANARIA

ZEC. Solicitud de suspensión y cumplimiento sobrevenido de los requisitos constitutivos.

- Consulta V2664-16, de fecha 14/06/2016.

La entidad consultante solicitó en fecha 21 de marzo de 2012 la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria. Dicha inscripción se acordó mediante resolución de fecha 10 de julio de 2012.

No obstante, la consultante solicitó la suspensión de la aplicación del régimen de la Zona Especial Canaria (ZEC) para el ejercicio 2012, obteniendo dicha suspensión mediante resolución del Consorcio de la ZEC de fecha 12 de diciembre de 2012. Dicha suspensión se produjo por la imposibilidad de cumplir los requisitos previstos en el artículo 31 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, durante el ejercicio 2012. Dicha suspensión ha sido prorrogada durante los ejercicios 2013 y 2014.

Inicialmente, según se comunicó al Consorcio de la ZEC, la entidad consultante tenía previsto efectuar una inversión de 598.000 euros, y tener un promedio anual de plantilla para los 3 primeros años de 15 empleados. Pero dado que las actividades inicialmente previstas sólo va desarrollarse una de ellas, la inversión que se prevé alcanzar en los dos primeros años asciende a 125.000 euros y la plantilla se verá reducida a cinco trabajadores en los tres primeros ejercicios.

La consultante tiene previsto comunicar al Consorcio de la ZEC su intención de levantar la suspensión concedida.

Las cuestiones planteadas son:

1. Si podrá beneficiarse del régimen especial de la ZEC, aplicando el tipo del 4% en el Impuesto sobre Sociedades, o si, por el contrario, podría considerarse que ha incumplido los requisitos para poder aplicarse los beneficios fiscales inherentes a la ZEC, al haber transcurrido más de 6 meses o 2 años, para el personal y las inversiones respectivamente, desde la autorización inicial o la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria en el momento de levantamiento de la suspensión.

2. En el caso de que la respuesta a la anterior cuestión fuera afirmativa, si al notificarse el levantamiento de la referido suspensión se iniciará el cómputo de los plazos para el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 31 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, o bien, si el cómputo de dichos plazos no debe tenerse en cuenta el período transcurrido entre la resolución de inscripción en Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria y la fecha de la concesión de la suspensión.

3. En el caso de que deba descontarse el plazo transcurrido entre el acuerdo de inscripción y el acuerdo inicial de suspensión, qué plazo le restaría a la consultante para dar cumplimiento a los requisitos previstos en el artículo 31 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

Para responder a las cuestiones anteriores, el Centro Directivo se remite al artículo 48.4 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, que establece cómo han de actuar las entidades inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria en el caso de no poder cumplir los requisitos previstos en el artículo 31 de la Ley

19/1994, de 6 de julio, en los siguientes términos:

"4. Las entidades de la Zona Especial Canaria deberán notificar al Consejo Rector que no han aplicado los beneficios fiscales previstos en el título V, capítulo III, sección 2.ª, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, cuando no hayan podido dar cumplimiento a los requisitos exigidos por el artículo 31 de dicha ley."

La Dirección General continúa diciendo que, de acuerdo con lo anterior, los plazos para el cumplimiento de los requisitos previstos en las letras d) (inversión) y e) (creación de empleo) del artículo 31.2 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, no deben verse interrumpidos como consecuencia de la notificación establecida en el artículo 48.4 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre. Por tanto, tanto el cómputo del plazo de dos años para efectuar las inversiones previstas en dicho precepto, como el de 6 meses para crear empleo, se iniciarán desde su inscripción en el Registro (10 de julio de 2012).

En el caso de incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 31 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el artículo 52 establece:

"El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en el artículo 31 de esta Ley determinará, sin perjuicio de la revocación o cancelación de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, la pérdida del derecho al disfrute de los beneficios fiscales establecidos en el presente título.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades, esta pérdida surtirá efectos en el período impositivo en que dicho incumplimiento se produzca. Además, si el requisito incumplido fuera el contemplado en la letra d) del apartado 2 del artículo 31 de la presente Ley, junto a la cuota diferencial del ejercicio se incluirá la diferencia entre la cuota íntegra liquidada en los períodos impositivos finalizados con anterioridad y la que se hubiera liquidado aplicando el tipo de gravamen general a la totalidad de la base imponible, así como los correspondientes intereses de demora."

En lo que al régimen sancionador se refiere, el artículo 66.2 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, establece:

"2. Son infracciones graves:

(...)

b) El incumplimiento de alguno de los requisitos contenidos en las letras d), e) y f) del apartado 2 del artículo 31 de la presente Ley, salvo causa de fuerza mayor y sin perjuicio de lo dispuesto en el último párrafo de la letra d) del apartado 2 de dicho artículo.

(...).".

Asimismo, el apartado 1 del artículo 67 de la misma norma prevé:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 52 de esta Ley, las infracciones graves se sancionarán con multa de 300 euros a 30.000 euros y con la pérdida de los beneficios fiscales establecidos en este título correspondientes al ejercicio en el que se haya cometido la infracción.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la entidad sancionada podrá solicitar en el siguiente ejercicio el disfrute de los beneficios fiscales, en los términos que reglamentariamente se establezcan, siempre que haya cumplido todos los requisitos previstos en el apartado 2 del artículo 31 de esta Ley. En caso de que la entidad no presente esta solicitud, se procederá a la cancelación de la

inscripción de la entidad infractora en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.”.

Por tanto, efectuando una interpretación integradora y sistemática de la norma, el Centro Directivo declara que debe entenderse que el plazo durante el que una entidad se encuentre inscrita en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria y no cumpla los requisitos previstos en el artículo 31 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, no podrá aplicar el régimen especial. No obstante, en el primer período impositivo en el que la misma entidad pretenda aplicar dicho régimen deberá cumplir todos los requisitos establecidos en el citado precepto, siempre que continúe inscrita en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.

En el presente caso, en la medida en que la consultante pretende aplicar el régimen especial una vez transcurridos los plazos fijados en las letras d) y e) del artículo 31.2, esta deberá cumplir los requisitos de inversión mínima y de trabajadores contratados desde el primer día del período impositivo en el que se produzca la aplicación del citado régimen. En caso contrario, no tendría derecho a disfrutar de los beneficios fiscales de la ZEC de

acuerdo con lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, previamente transcrito.

Comentario personal:

Particularmente opino que la contestación de Tributos se refiere, exclusivamente, al presupuesto de hecho de la consulta, es decir, a un supuesto en que una entidad inscrita en la ZEC solicita al Consorcio una suspensión de la aplicación del régimen, al objeto de que se prorrogue el plazo para el cumplimiento de los requisitos del artículo 31.2, habiendo sido tal suspensión concedida.

Ahora bien, en defecto de tal suspensión, cabrá entender (según interpreto) que el incumplimiento inicial de los requisitos del artículo 31.2 de la Ley 19/1994 significará que la entidad, pese a hallarse inscrita, no llegue a nacer como entidad ZEC. Recordemos que el apartado 1 artículo 31 regula y define el ámbito subjetivo de la ZEC y se refiere, literal y expresamente, a los requisitos para <<ser>> una entidad ZEC. (*<<Son entidades de la Zona Especial Canaria las personas jurídicas y sucursales de nueva creación que, reuniendo los requisitos enumerados en el apartado siguiente, sean inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria>>*).

Por tanto, en ausencia de suspensión acordada por el Consorcio, las entidades inscritas que no cumplan los requisitos que sienta el apartado 2 en el horizonte temporal que marca el mismo (en algunos casos -como en la residencia del administrador, la sede dirección efectiva y

la actividad autorizada- desde el mismo momento de la inscripción, y en otros – como en la inversión y la creación de empleo- en dos años y seis meses, respectivamente) no llegarán a incluirse en el ámbito subjetivo de la ZEC. No habrán alcanzado, en definitiva, a ser ZEC, con lo

que el cumplimiento sobrevenido no podrá suponer una especie de subsanación de su carácter o redención del defecto original, que supondría dejar vacía de contenido la exigencia temporal que marca la ley, transformando en ZEC lo que no llegó a originarse como tal.

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

marzo 2016 – agosto 2016

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) Procedimiento de inspección - plazo de duración de las actuaciones inspectoras (art. 150 LGT)
- B) Actas de inspección - actos de trámite no susceptibles de recurso (arts. 156 LGT y 187 RGAT)
- C) Elementos del tipo de la infracción tributaria - la culpabilidad del sujeto (art. 183 LGT)

II. Tributos Cedidos.

- A) Impuesto sobre el Patrimonio (IP)
 - 1. Valoración de depósitos bancarios - deudas de las que deba responder el sujeto pasivo (arts. 12 y 25 LIP)

III. Tributos derivados del REF.

- A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)
 - 1. Responsables tributarios – destinatarios de las operaciones (art. 34 Ley 20/1991)
 - 2. Reembolso del IGIC satisfecho en la importación – requisitos – importador en concurso de acreedores (art. 127 Decreto 268/2011)
 - 3. Contrato de compraventa con pagos anticipados – declaración de concurso de la parte vendedora - solicitud de devolución de ingresos indebidos improcedente (arts. 20.Dos y 22.4 Ley 20/1991 y 221 LGT)

4. Declaración de concurso de la parte adquirente - solicitud de devolución de ingresos indebidos improcedente (art. 20.Dos Ley 20/1991)
 5. Deducibilidad de cuotas soportadas por quienes no realizan actividades sujetas y no exentas - solicitud de devolución de cuotas soportadas por empresarios y profesionales no establecidos (art. 48 Ley 20/1991)
 6. Rectificación de facturas - repercusión del IGIC devengado – plazos (art. 20, apartados Uno.4 y Dos.1 y 3,2º, y art. 29.2 Ley 20/1991)
 7. Cuotas repercutidas incobrables – requisitos para la reducción de la base imponible (arts. 22.7 Ley 20/1991 y 2 Decreto 268/2011)
- B) Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias
1. Declaración de importación – solicitud de rectificación (arts. 88 sigs. Decreto 268/2011)

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

A) Procedimiento de inspección — plazo de duración de las actuaciones inspectoras (art. 150 LGT)

Mediante resolución de 28 de abril de 2016, dictada en la reclamación nº JTS 70/2014, la Junta Económico-Administrativa de Canarias señala que la notificación al obligado tributario del acuerdo de ampliación del plazo inicial de doce meses de duración del procedimiento inspector, una vez finalizado aquél, no es contraria a Derecho. De modo que la prescripción del derecho de crédito de la Administración quedó válidamente interrumpida al iniciarse las actuaciones inspectoras con conocimiento del obligado tributario. Sin embargo, con base en la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, explica, sólo es posible «cuando quede demostrado que se han producido supuestos de dilaciones imputables al contribuyente o interrupciones justificadas que hayan impedido efectivamente el progreso normal de la actuación inspectora, lo que obliga a una valoración en cada particular procedimiento de ambos efectos interruptivos».

Es sabido que desde el día 12 de octubre de 2015, la nueva regulación de los plazos de duración del procedimiento inspector del artículo 150 de la LGT ha supuesto la desaparición en el ámbito de la inspección de los tributos tanto de las interrupciones injustificadas como de las dilaciones por causa no imputable a la Administración. Con todo, el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras puede quedar suspendido, o bien extenderse su duración por causas imputables al obligado tributario. E incluso el plazo general de dieciocho meses puede sustituirse por el de veintisiete si en el curso del procedimiento, esto es, antes de que concluya el plazo, se aprecia alguna de las circunstancias que desde un primer momento hubieran dado lugar a la aplicación del plazo especial de veintisiete meses. Por tanto, pese a las modificaciones legislativas, subsiste el deber de observar, en cada caso, los plazos correspondientes.

En particular, conforme a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central y a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que suscribe la Junta, las dilaciones que se produzcan en el procedimiento sólo determinan su interrupción cuando impidan el desarrollo normal de la actuación inspectora. Así, « [...] para el cómputo del "*dies ad quem*"

del plazo de doce meses durante el cual la Administración puede notificar la ampliación de un procedimiento inspector no deberán deducirse las dilaciones imputables al interesado o interrupciones justificadas que no hayan afectado de forma sustantiva el normal desarrollo de la actuación [...]».

B) Actas de inspección – actos de trámite no susceptibles de recurso (arts. 156 LGT y 187 RGAT)

Las actas de conformidad que documentan el resultado de las actuaciones inspectoras, dado que constituyen actos de trámite que no deciden directa ni indirectamente el fondo del asunto ni ponen término al procedimiento de inspección, no son susceptibles de reclamación económico-administrativa. Así lo pone de manifiesto la resolución dictada en la reclamación nº JTS 54/2014, de 28 de abril de 2016, que, además, añade que la conformidad prestada al acta no puede ser revocada por el obligado tributario, sin perjuicio de su derecho a recurrir la liquidación tributaria.

La inadmisión de la reclamación interpuesta contra el acta se debe, justamente, a su inclusión en la categoría de actos de mero trámite: «La extensión del acta no supone la

terminación del procedimiento de inspección, sino simplemente la finalización de la fase instructora que corresponde desarrollar al actuario, equipo o unidad de inspección. En estos documentos se recogen los resultados de dichas actuaciones instructoras o actuaciones de comprobación e investigación y se propone la regularización que el actuario estima procedente a la vista de dichos resultados. El acto de liquidación dictado por el Inspector Jefe es el acto resolutorio que pone fin al procedimiento de inspección, siendo el acta una mera propuesta de resolución del mismo. Por tanto, podemos afirmar que pueden distinguirse dos fases dentro del procedimiento inspector: una fase instructora, que termina con la formalización de las actas; y una fase resolutoria, en la que no se realizan nuevas actuaciones de investigación y comprobación, que finaliza con el acto de liquidación, que pone término al procedimiento de inspección. Y, partiendo de ello, dos son las principales consecuencias de la naturaleza de las actas como actos de mero trámite: su inimpugnabilidad y la no aplicación del principio de "reformatio in peius". Sólo cabe recurso contra el acto de liquidación que se entiende dictado y notificado «de forma tácita» por el transcurso

del plazo de un mes desde la firma del acta.

C) Elementos del tipo de la infracción tributaria - la culpabilidad del sujeto (art. 183 LGT)

La resolución de 28 de abril de 2016, de la Junta Económico-Administrativa de Canarias (reclamación JEAC 2015/808/bis), pone de relieve que cualquier tipo de alegación contraria a la postura de la Administración no basta, como es sabido, para que una conducta objetivamente sancionable quede impune.

Conviene insistir en que no sólo se castigan las infracciones cometidas dolosa o intencionadamente, sino también aquéllas en que se da la forma más leve de la culpabilidad, esto es, la negligencia, y, por tanto, no existe «un claro ánimo de defraudar». En este sentido, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, cabe apreciar la culpabilidad del sujeto infractor cuando su conducta no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma aplicable. Y esa discrepancia interpretativa con el criterio de la Administración se considera razonable en los casos en que esté respaldada por una «fundamentación objetiva». No ocurre

así cuando la interpretación realizada por el sujeto pasivo está guiada por una «interesada parcialidad-subjetividad».

En el supuesto objeto de enjuiciamiento, la Junta concluye que difícilmente puede eliminarse en el comportamiento de la entidad recurrente el elemento de la culpabilidad, puesto que «la norma tributaria aplicable [...] resulta precisa y clara, no presenta ninguna ambigüedad y, por ende, ninguna duda razonable puede suscitarse sobre su interpretación». Una discrepancia injustificada del contribuyente no excluye, sin más, la culpabilidad; por el contrario, es preciso que exista una discrepancia basada en la adecuada hermenéutica de la norma fiscal.

II. TRIBUTOS CEDIDOS

A) Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

1. Valoración de depósitos bancarios – deudas de las que deba responder el sujeto pasivo (arts. 12 y 25 LIP)

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife) de 27 de

mayo de 2016 desestima la reclamación nº 38/00583/2013, presentada contra la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio llevada a cabo por la Administración en el marco de un procedimiento de inspección.

Por un lado, frente a las alegaciones del contribuyente relativas a la incorrecta fijación de los importes de los saldos bancarios, el Tribunal, advierte que han de computarse por el saldo que arrojen a la fecha del devengo del impuesto (31 de diciembre de cada año), salvo que resulte inferior al saldo medio del último trimestre del año, en cuyo caso se aplica éste. Así lo dispone el artículo 12 de la Ley 19/1991. Y, justamente, había sido el propio recurrente el que en el curso de la comprobación inspectora había aportado los justificantes bancarios emitidos por las entidades depositarias de los fondos, en los que se reflejaban los saldos existentes a 31 de diciembre que fueron tenidos en cuenta en la cuantificación de la base imponible.

Por otro lado, respecto de la pretensión de que debían minorarse las bases imponibles del Impuesto sobre el Patrimonio, en el importe de las deudas relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los

correspondientes ejercicios impositivos, liquidadas por la Administración, se indica que estas liquidaciones habían sido recurridas por el obligado tributario. En este sentido, se aplica la doctrina del Tribunal Supremo, reflejada en la sentencia de 13 de enero de 2012: «Es cierto que, al amparo del artículo 9.Dos de la LIP, la cuota diferencial positiva del IRPF del mismo ejercicio al que afecta la declaración de IP puede computarse en la base imponible de este impuesto como deuda deducible, pero el sujeto pasivo sólo deberá responder de ella en el caso de que la liquidación en la que se incluye dicha cuota diferencial del IRPF sea firme, puesto que, en el caso de que dicha liquidación haya sido impugnada, existe la posibilidad de que sea anulada y que, consecuentemente, no llegue a constituir una deuda exigible del sujeto pasivo. Como señala la sentencia objeto de impugnación, la deuda por IRPF, al no ser firme, no minorará la capacidad de pago adicional por la posesión de patrimonio, que es la riqueza susceptible de ser gravada por el IP.»

III. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Responsables tributarios – destinatarios de las operaciones (art. 34 Ley 20/1991)

La resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias, de 28 de abril de 2016, dictada en la reclamación nº JTS 70/2014, se refiere a los destinatarios de las operaciones en el IGIC como responsables tributarios. Con carácter general, se afirma: «La norma constitucional —artículo 31 de la Constitución española— impone al sistema tributario la exigencia de que no sólo se cobre el tributo “debido”, sino que el cobro se realice de “quien” —por exteriorizar una determinada capacidad económica— deba pagarlo. Pero tampoco el ordenamiento fiscal puede olvidar su función básica de “obtener” el cobro de los tributos para subvenir al sostenimiento de los gastos públicos, y, en consecuencia, cuando no pueda obtenerse el cobro del contribuyente, será preciso establecer instrumentos adicionales de modo que el sistema fiscal pueda seguir cumpliendo dicha función. En aras de cumplir esa finalidad —y, en su caso, de cerrar caminos al fraude— y sin eliminar del escenario recaudatorio al contribuyente, el ordenamiento tributario coloca a determinadas personas —entre ellas,

a los responsables tributarios— en una situación peculiar, que legitima que la acción de cobro pueda dirigirse frente a ellas.»

Son cinco los aspectos de la responsabilidad objeto de análisis: subjetivo, objetivo, formal, procedimental y temporal.

1. Desde el punto de vista subjetivo, se advierte que los responsables de la deuda tributaria se sitúan junto a los deudores principales, cumpliendo una función de garantía y, en su caso, de sanción, por ciertas acciones u omisiones ligadas a la obligación tributaria. En consecuencia, se trata de deudores secundarios o eventuales, no principales, que se incorporan al círculo de obligados tributarios precisamente por la falta de pago del deudor principal, y que responden ante la Administración de forma solidaria o subsidiaria, conforme al acto administrativo de declaración de responsabilidad. Con todo, dado que el deudor principal nunca pierde la condición de tal, y que, en este sentido, el responsable es un obligado tributario por deuda ajena, siempre tiene el derecho

de reembolso frente a aquél. Y en caso de que sean varios los responsables solidarios o subsidiarios, según el apartado sexto del artículo 35 de la LGT, quedan solidariamente obligados al cumplimiento de todas las prestaciones tributarias.

2. Desde el punto de vista objetivo, según el principio de personalidad de la pena, la responsabilidad sólo se refiere a la deuda tributaria exigida en período voluntario, no a las sanciones, excepto en ciertos supuestos.
3. En el aspecto formal, los supuestos de responsabilidad han de establecerse mediante ley emanada del Parlamento.
4. En el plano procedimental, la Junta explica que la responsabilidad puede declararse en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación. Si la declaración de responsabilidad se realiza antes del vencimiento del período voluntario de pago, corresponde al órgano competente para liquidar dictar el acto de declaración de responsabilidad, mientras que en

los demás casos compete al órgano de recaudación. Con anterioridad a la apertura del trámite de audiencia, los responsables pueden formular alegaciones y aportar documentación. Y, naturalmente, pueden impugnar el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad y las liquidaciones que se hayan dictado (salvo los que adquieran la condición de responsables solidarios en el procedimiento recaudatorio), si bien la resolución que se dicte no puede revisar las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios.

5. Desde el punto de vista temporal, con base en el artículo 67.2 de la LGT, se especifica cuál es el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables tributarios: mientras que respecto de los responsables solidarios, el plazo se inicia el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal, respecto de los subsidiarios, el cómputo se inicia con la notificación de la última actuación recaudatoria al deudor principal o cualquiera de los responsables solidarios. En este

sentido, se añade que «la determinación del momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas a los responsables tributarios se acomoda al principio de la "actio nata", conforme al cual, para que la prescripción sea posible, será preciso que la acción haya nacido —"actio nondum nata non praescribitur"—, pues no cabe perder por abandono un derecho o una acción en tanto no sean ejercitables». Así lo establece con carácter general el artículo 1.969 del Código Civil.

Y, en particular, la Junta explica cuáles son los requisitos para que se dé un supuesto de responsabilidad solidaria conforme al artículo 21*bis* de la Ley 20/1991. Son responsables solidarios de las deudas tributarias de los sujetos pasivos del IGIC los destinatarios de las operaciones, «siempre que se trate de operaciones en donde se haya eludido la correcta repercusión del impuesto, y que el destinatario haya incurrido en una actuación de acción u omisión de carácter culposa o dolosa». La resolución confirma la concurrencia del primero de los requisitos, pues la incorrecta aplicación de la repercusión derivaba de la utilización de un tipo

impositivo erróneo e inferior al legalmente establecido para las operaciones objeto de regularización en el marco del procedimiento de inspección. Respecto del segundo de los requisitos, la Junta concluye que había sido precisamente el destinatario el que había eludido, con la información facilitada por él mismo al sujeto pasivo, la correcta repercusión del impuesto al tipo general aplicable, imponiéndole la aplicación del tipo cero.

2. Reembolso del IGIC satisfecho en la importación – requisitos – importador en concurso de acreedores (art. 127 Decreto 268/2011)

Mediante resolución de 28 de abril de 2016, que pone fin a la reclamación nº JTS 35/2014, la Junta Económico-Administrativa de Canarias se pronuncia sobre los requisitos que han de darse para obtener el reembolso de las cuotas de IGIC satisfechas en las importaciones por los agentes de aduanas y otros representantes autorizados por los importadores.

Con base en el artículo 127 del Decreto 268/2011, se insiste en que tiene que transcurrir un año desde el devengo del impuesto sin que el importador haya reembolsado a su

comisionista el IGIC satisfecho en la importación. Además, debe solicitarse el reembolso a la Administración Tributaria dentro de los tres meses siguientes, adjuntando una declaración del comitente en la que manifieste su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IGIC.

Importa resaltar que si en el año siguiente al devengo mediara la declaración judicial de concurso del importador, no por ello se cumple sin más el primero de los requisitos enumerados relativo a la falta de reembolso del IGIC al comisionista, pues el «no reembolso por el importador resultará de los términos en que se resuelva el procedimiento concursal».

3. Contrato de compraventa con pagos anticipados – declaración de concurso de la parte vendedora - solicitud de devolución de ingresos indebidos improcedente (arts. 20.Dos y 22.4 Ley 20/1991 y 221 LGT)

La resolución judicial de un contrato de compraventa por circunstancias sobrevenidas con posterioridad a su celebración no da lugar a un supuesto de devolución de ingresos indebidos del artículo 221 de

la LGT. Así lo pone de manifiesto la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 18 de febrero de 2016 (reclamación nº JT 35/14/171). En rigor, el artículo 22.4 de la Ley 20/1991 establece el deber de modificar la base imponible cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado. Y, por su parte, el artículo 20.Dos de la misma Ley regula el procedimiento a seguir para la rectificación de las cuotas repercutidas, tanto cuando implique un aumento como una minoración de aquéllas, permitiendo al sujeto pasivo, en este último caso, optar por iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o regularizar la situación tributaria mediante la correspondiente autoliquidación. En este sentido, precisa la Junta que las cuotas de IGIC han sido indebidamente repercutidas «bien porque la cuantía de la repercusión efectuada no se adecuó a la normativa vigente, bien porque una resolución judicial o administrativa así lo determinó; sin embargo [...] en la cuestión debatida no nos situamos frente a un ingreso indebido, pues se trata de cuotas de IGIC que fueron debidamente

devengadas como consecuencia de pagos anticipados en la adquisición de una vivienda, y la posterior resolución del contrato, de haberse efectivamente producido, no implicaría la transformación del ingreso efectuado en indebido, sino que se trataría de una circunstancia sobrevenida, posterior al devengo, que conllevaría la modificación de la base imponible ex artículo 22.4 de la LREF».

Por otra parte, conforme al artículo 61.2 de la Ley Concursal, se especifica que la declaración de concurso no afecta por sí sola a la vigencia de los contratos con obligaciones recíprocas pendientes de cumplimiento, ni a cargo del concursado ni de la otra parte. De modo que tampoco puede ampararse aquí la solicitud de devolución de ingresos indebidos relativa a las cuotas de IGIC devengadas en los pagos anticipados de un contrato de compraventa, anteriores al auto declarativo del concurso.

Ni siquiera puede el comprador solicitar a la Administración la devolución de ingresos indebidos cuando ya haya quedado judicialmente resuelto el contrato y, a su vez, reconocido el crédito contra el vendedor, si el mismo incluye las

cuotas de IGIC cuya devolución se pide a la Administración.

4. Declaración de concurso de la parte adquirente - solicitud de devolución de ingresos indebidos improcedente (art. 20.Dos Ley 20/1991)

En el mismo sentido que la anterior, mediante resolución de 17 de marzo de 2016 que desestima la reclamación nº JEAC 2014/54, la Junta Económico-Administrativa de Canarias afirma que la mera declaración de concurso del deudor no convierte el IGIC devengado en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas conforme a Derecho, e ingresado en la Hacienda Pública, en un ingreso indebido del artículo 221 de la LGT.

Ciertamente, la entidad acreedora puede rectificar la base imponible y, en consecuencia, la cuota repercutida con posterioridad al devengo e ingreso del impuesto, según establece el apartado sexto del artículo 22 de la Ley 20/1991. Mas, no tiene la opción, con base en lo dispuesto en el artículo 20.Dos,5 de la Ley, de obtener la devolución, como ingreso indebido, de las cuotas en su día repercutidas a la adquirente de los bienes y servicios, en lugar de regularizar su situación tributaria a

través de la correspondiente autoliquidación en que deba reflejarse la pertinente rectificación de la base imponible. De hecho, si bien el artículo 14 del Decreto 520/2005 incluye a la sociedad vendedora entre las personas legitimadas para solicitar y obtener la devolución de un ingreso indebido, en rigor, el ingreso realizado no puede considerarse como tal. Para ello, se exige, según insiste la Junta, «que se trate de cuotas indebidamente repercutidas, bien porque la cuantía de la repercusión efectuada no se adecuó a la normativa vigente, bien porque una resolución judicial o administrativa así lo determinó; sin embargo, tal y como señala [...] la resolución objeto de controversia, en la cuestión debatida no nos situamos frente a un ingreso indebido, pues se trata de cuotas de IGIC que fueron debidamente devengadas como consecuencia de servicios prestados, y la posterior rectificación de la base imponible no implicaría la transformación del ingreso efectuado en indebido, sino que se trataría de una circunstancia sobrevenida, posterior al devengo, que conllevaría la modificación de la base imponible ex artículo 22.6 de la LREF».

5. Deducibilidad de cuotas soportadas por quienes no

realizan actividades sujetas y no exentas - solicitud de devolución de cuotas soportadas por empresarios y profesionales no establecidos (art. 48 Ley 20/1991)

La resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 2 de junio de 2016, dictada en la reclamación nº JEAC 2015/1555, destaca algunos aspectos relevantes del derecho a la deducción de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición de bienes y servicios. En primer lugar, con base en el artículo 28 de la Ley 20/1991, precisa que los sujetos pasivos del impuesto pueden deducir de las cuotas devengadas en las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en Canarias, las soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones sujetas y no exentas. Se incluyen en esta categoría de operaciones sujetas y no exentas en las que han de utilizarse los bienes y servicios adquiridos, no sólo aquellas operaciones efectuadas en las islas que enumera el apartado cuarto del artículo 29 de la Ley, sino también, como añade el mismo precepto, las que, si bien se realizan fuera, originarían el derecho a la deducción de haberse llevado a cabo en el archipiélago.

En consecuencia, la Junta explica que tanto en los supuestos en que las operaciones se entienden realizadas aquí (artículo 29.4,1ª de la Ley 20/1991), como en aquellos otros en que se localicen fuera de Canarias, justamente por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible del artículo 17 de la Ley, la deducibilidad de las cuotas soportadas debe hacerse valer en la autoliquidación correspondiente al último trimestre del ejercicio, mediante la solicitud de devolución.

Por el contrario, para las personas no establecidas en el archipiélago, el artículo 48 de la Ley 20/1991 establece un procedimiento específico de devolución de las cuotas soportadas. En desarrollo de este precepto, el artículo 12 del Decreto 268/2011 «establece como forma de obtener la devolución por parte de las entidades no establecidas en las Islas Canarias la presentación de una solicitud —que no autoliquidación— y el cumplimiento de una serie de requisitos», relativos, entre otros, al importe mínimo de la devolución solicitada, el período al que debe referirse, el plazo de presentación, o el contenido de la solicitud.

En último lugar, se advierte que si «las cuotas de IGIC soportadas

fueron indebidamente repercutidas, precisamente por tratarse de una entidad no establecida en las Islas Canarias y operar *ex lege* el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo», tampoco procede solicitar la devolución de aquéllas en la autoliquidación del último trimestre del ejercicio. Lo que deberá hacer cualquiera de las personas legitimadas para ello (artículo 14 del Real Decreto 520/2005), aquí sí, es instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Así, *verbigracia*, podrá el obligado tributario que soportó indebidamente la repercusión del tributo pedir la rectificación de la autoliquidación.

6. Rectificación de facturas - repercusión del IGIC devengado – plazos (art. 20, apartados Uno.4 y Dos.1 y 3,2º, y art. 29.2 Ley 20/1991)

Son varios los aspectos de la deducibilidad del IGIC soportado que tiene en cuenta la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 18 de julio de 2016, para desestimar la reclamación nº JEAC 2015/1331, interpuesta por el sujeto pasivo contra la denegación de una devolución de cuotas de IGIC por parte del órgano inspector.

A juicio de la Junta, importa subrayar que cuatro años antes de iniciarse el procedimiento de inspección, en el marco de un procedimiento de verificación de datos referido a una de las proveedoras de la entidad inspeccionada, la Administración había liquidado unas cuotas devengadas en períodos anteriores, que no habían sido repercutidas a los clientes de aquélla (entre otros, la misma sociedad inspeccionada). Transcurridos más de cuatro años desde la notificación de esta resolución sin que hubiera sido recurrida, se emitió una factura rectificativa en la que se repercutía a la sociedad inspeccionada la cuota de IGIC resultante del procedimiento de verificación de datos. Estas cuotas impositivas, devengadas ya con al menos seis años de antelación, procedió a deducírselas la sociedad inspeccionada en la autoliquidación del último trimestre del ejercicio, solicitando su devolución.

Frente a la pretensión de la entidad recurrente, con base en el artículo 20.Dos.1, párrafo segundo, advierte la Junta: «El plazo de cuatro años de que dispone el sujeto pasivo para rectificar la factura se inicia [...] con el devengo de la operación, que en el presente caso se produjo entre el cuarto trimestre de 2004 y el

cuarto trimestre de 2007, de manera que al tiempo de emitirse la factura rectificativa (1 de abril de 2013) ya había transcurrido en exceso dicho plazo. Y, aunque en el cómputo no se hubiera tenido en cuenta el tiempo desde que se iniciaron las actuaciones correspondientes al procedimiento de verificación de datos [...] (1 de diciembre de 2008) hasta que adquirió firmeza la resolución adoptada en el mismo (25 de abril de 2009) —atendiendo al criterio seguido por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en contestación a distintas consultas en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido para casos similares al que aquí se examina—, lo cierto es que el plazo de cuatro años se había sobrepasado igualmente.» Sólo de forma excepcional, cuando no se da la conformidad a la liquidación administrativa o ésta es objeto de recurso, bien en vía administrativa o judicial, el plazo de rectificación de cuatro años se inicia con la firmeza de la resolución o sentencia judicial. Mas, sea cual sea el *dies a quo* del plazo de cuatro años, la rectificación, insiste la Junta —igual que ya hiciera mediante resolución de 17 de marzo de 2016 (reclamación JEAC 2014/39 y 40)—, una vez expirado el mismo, no está permitida.

Por el contrario, no se prohíbe la repercusión extemporánea de las cuotas impositivas, esto es, un año después del devengo, por quien entonces no repercutió ni expidió factura, si se trata de cuotas soportadas voluntariamente por el adquirente de los bienes y servicios. Con base en la doctrina del Tribunal Supremo, se admite su deducibilidad al entender que en estos casos la repercusión no es indebida.

7. Cuotas repercutidas incobrables – requisitos para la reducción de la base imponible (arts. 22.7 Ley 20/1991 y 2 Decreto 268/2011)

El IGIC repercutido por el sujeto pasivo pero impagado por el destinatario de los bienes y servicios no puede en absoluto considerarse como IGIC deducible, mediante el oportuno ajuste contable y la correspondiente rectificación de las cuotas en el Libro-registro de facturas recibidas. Con base en este argumento, la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 28 de abril de 2016 desestima la reclamación JEAC 2015/808/bis, indicando, además, que la consideración de un crédito como incobrable a efectos de la reducción de la base imponible está en función

del cumplimiento de los requisitos que establece la normativa del impuesto. Éstos se establecen «para garantizar que la rectificación de las operaciones se hace tanto en el sentido de las cuotas devengadas como en el de las cuotas deducibles».

En particular, se advierte que ni se expidió la factura rectificativa, ni, consecuentemente, se comunicó a la Administración la expedición de dicha factura en el plazo de un mes desde su emisión, ni siquiera se acreditó que la operación objeto de rectificación se encontrase debidamente anotada en los Libros-registro. De esta forma, insistiendo en el contenido de la resolución impugnada, entiende la Junta que «los destinatarios de las operaciones no pagadas desconocían que debían rectificar las cuotas inicialmente deducidas, produciendo un perjuicio económico importante a la Hacienda Pública, porque no sólo el obligado reducía su deuda tributaria consignando cuotas deducibles que en realidad debían considerarse minoración de cuotas devengadas, sino que al no cumplir los requisitos reglamentarios de expedición de facturas rectificativas y su envío a los destinatarios, éstos no habrían practicado rectificación alguna de las cuotas deducidas».

**B) ARBITRIO SOBRE
IMPORTACIONES Y
ENTREGAS DE MERCANCÍAS
EN LAS ISLAS CANARIAS**

**1. Declaración de importación –
solicitud de rectificación
(arts. 88 sigs. Decreto
268/2011)**

La resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias, de 18 de febrero de 2016, dictada en la reclamación nº JT 351/14/169, explica el procedimiento a seguir para la rectificación de las declaraciones en las importaciones: «En el procedimiento importador [...] no cabe hablar de "rectificación de 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 posterior "liquidación" que sobre la misma lleva 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.» Así lo disponen los artículos 88 y sigs del Decreto 268/2011. En particular, el artículo 93 especifica cuáles son los requisitos que han de observarse para

proceder a la rectificación de las declaraciones presentadas con motivo de la importación de mercancías.

Precisamente, para la Junta, si bien es evidente que la norma establece la posibilidad de que el sujeto pasivo inste la rectificación de su declaración, y que la intención de la entidad era sustituir la partida arancelaria inicialmente declarada por otra, esta pretensión «ha de ser desestimada en orden a los requisitos exigidos por el nombrado artículo 93, toda vez que se incumple la exigencia contenida en el apartado 1a) del indicado artículo, ya que consta en el DUA habido en el expediente que el levante de la mercancía fue autorizado el 29 de enero de 2014, esto es, con anterioridad a la formulación de la solicitud de rectificación que fue instada el 11 de febrero de 2014».

**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 2016)**

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 hayan sido conocidas en el periodo identificado en la cabecera y que se refieran a reclamaciones ante los mismos presentadas, en cuanto conciernan al Régimen Económico y Fiscal (REF) de Canarias, 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 podrán 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.

**RESERVA PARA INVERSIONES EN
CANARIAS.**

Habida cuenta que ya empezamos a encontrar algunas resoluciones que analizan reservas dotadas con cargo al beneficio de un período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2007, considero conveniente analizar si hablamos de <<**RIC/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. Por ahora no hay resoluciones referentes a la regulación de las reservas dotadas a partir del 1 de enero de 2015 (**RIC/desde 2015**).

**TRIBUNAL ECONÓMICO
ADMINISTRATIVO CENTRAL.**

RIC (hasta 2006). La materialización exige la entrada en funcionamiento de los inmuebles destinados al arrendamiento, lo que se prueba con el alquiler efectivo, salvo que se justifique la concurrencia de circunstancias que excepcionen la puesta en funcionamiento o se pruebe suficientemente la puesta en el mercado arrendaticio.

- Reclamación RG 00-06668-2014. Fecha 2 de junio de 2016. Resolución recurso de alzada interpuesto por el Director del DIFT.

La Inspección regulariza diversas reservas dotadas por la entidad obligada tributaria, unas por falta de materialización y otras por incumplimiento del requisito de mantenimiento de las inversiones.

La regularización administrativa descansa en que la RIC se materializa en inmuebles destinados al arrendamiento, sin que se reúnan las condiciones para que tal actividad albergue naturaleza económica, toda vez que existen períodos de los ejercicios objeto de comprobación en

los que no existe personal contratado y, además, el local afecto no goza de independencia ni de exclusividad para el desarrollo de la actividad de arrendamiento. Asimismo, la Inspección considera que no se ha cumplido el plazo de materialización de la reserva ya que los inmuebles son alquilados después del plazo legal.

La entidad interesada interpone reclamación económico administrativa ante el TEARC, el cual estima la reclamación presentada.

El Tribunal Regional señala, en relación con la actividad económica de arrendamiento, que el análisis de la controversia no debería centrarse tanto en la determinación de la existencia de local y empleado como requisitos que determinan, por sí solos, la existencia de una actividad económica de arrendamiento de inmuebles, como en la de acreditar la existencia real y efectiva de dicha actividad.

Aplicando esta idea a los hechos enjuiciados (adquisición de doce viviendas y doce plazas de garajes y contratación intermitente de cuatro personas), el TEAR llega a la convicción de la existencia de una real y efectiva actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

En cuanto a los plazos de materialización, el TEAR no comparte el criterio mantenido por la Inspección. Entiende el TEAR que la <<utilización>> en plazo que exige la ley no debe hacerse depender del hecho de que los inmuebles se encuentren efectivamente arrendados sino, fundamentalmente, de su aptitud y disposición para que así pueda suceder, lo cual exigiría que las actuaciones inspectoras se hubieran centrado en comprobar la concurrencia de una voluntad efectiva de alquilar los mismos (gestiones con potenciales inquilinos, anuncios en los medios de comunicación, encargo a inmobiliarias etc.).

Contra la resolución del TEARC fue interpuesto recurso de alzada ante el TEAC por el Director del DIFT alegando, en síntesis, lo siguiente:

-Respecto a si se realiza actividad económica de arrendamiento, entiende que los requisitos objetivos que sienta la LIRPF no admiten prueba en contrario, aunque a veces su presencia pueda no ser suficiente cuando se muestra como ficticia o artificial.

-Respecto al cumplimiento del plazo de materialización de la

inversión, el Director del DIFT alega que la exigencia recogida por la norma en cuanto a que los activos fijos en los que se invierta la RIC deberán ser utilizados en el archipiélago canario, supone su efectiva puesta en funcionamiento antes de que se agote el plazo de materialización, lo que en este caso no se produce al comenzar el alquiler de los inmuebles una vez transcurrido dicho plazo.

Hay que indicar que, frente a este argumento, la entidad interesada alega, en su defensa, que la expresión contenida en la norma acerca de "ser utilizados en el archipiélago canario" trata de evitar únicamente que el incentivo fiscal no redunde en Canarias, invocando además la complejidad que supuso la puesta en alquiler de un elevado número de inmuebles.

Pues bien, en relación con las dos cuestiones planteadas el Tribunal Central resuelve lo siguiente:

-En cuanto a la primera, recuerda lo que es su doctrina reiterada en la materia (entre otras, resolución RG 6320/11 de 02/06/2015) en orden a que los requisitos objetivos (local exclusivo y persona empleada a jornada completa) que sienta la LIRPF para

que haya actividad económica de arrendamiento son requisitos necesarios, aunque no suficientes si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica su presencia y que, por tanto, concurren para aparentar que hay una explotación económica.

-En cuanto al cumplimiento del plazo de materialización, el TEAC comienza remitiéndose al Tribunal Supremo, en su sentencia de 25/03/2012, recaída en recurso 2998/2008, cuando sienta que la materialización lleva aparejada la puesta en funcionamiento efectivo de la inversión y que, por tanto, el plazo de materialización y de puesta en funcionamiento es el mismo, así como que sólo cabe excepcionar el plazo de materialización (que supone la puesta en funcionamiento) cuando el proceso de materialización se ha iniciado durante el plazo legalmente previsto y se ha desarrollado sin solución de continuidad ni interrupciones imputables al sujeto pasivo.

Una vez sentado este principio, el Tribunal Central señala que, en este caso, no puede hablarse de elementos con un proceso de incorporación a la explotación económica que exija un proceso de adaptación de la inversión con la que poder excusar el exceso de plazo y considerarlos incorporados a

la actividad de la empresa desde el momento en que fueron adquiridos aunque no se arrendaran hasta años después. No acepta el Tribunal la invocación a la complejidad que supone alquilar un número elevado de inmuebles, ya que la norma exige que los elementos en que se materialice la reserva entren en funcionamiento en la empresa, por lo que, no habiendo sido probado el motivo por el que se ha producido tal demora, entiende incumplido el plazo.

Advierte el TEAC, en aras a la unidad de criterio, que este mismo Tribunal ha sostenido, en resoluciones de 09/10/2014 y de 05/02/2015 (RG 4790/2011) que la efectiva entrada en funcionamiento ha de probarla el contribuyente y que, con carácter general, está probada la entrada en funcionamiento con el efectivo alquiler, salvo que se pruebe la concurrencia de las circunstancias que excepcionarían la efectiva puesta en funcionamiento (necesidad de un proceso de montaje o adaptación del activo, imposibilidad objetiva ...) o se pruebe suficientemente la puesta en el mercado arrendaticio del inmueble.

Comentario personal:

El TEAC reitera su doctrina acerca de que los requisitos objetivos (antes local exclusivo y empleado a jornada completa y actualmente sólo persona empleada) que

contempla la norma tributaria para atribuir sustancia económica al arrendamiento de inmuebles constituyen un presupuesto necesario que no es subsanable por otros medios, pese a que se pruebe que la carga de trabajo implique una cierta ordenación de medios personales o materiales.

Por otro lado, el TEAC discrepa del TEAR sobre la entrada en funcionamiento de los inmuebles destinados al arrendamiento. Particularmente, destacaría la remisión que el TEAC efectúa a su resolución de 05/02/2015 (RG 4790/2011) donde se declara expresamente que la Inspección acierta cuando afirma que una cosa es estar en condiciones de funcionamiento y otra distinta la utilización o funcionamiento efectivo, el cual exige que el activo esté contribuyendo a generar ingresos. Es decir, se da la razón expresamente a la distinción conceptual que realiza la Inspección y que no asumía el TEARC.

No queremos insistir más en esta idea. El funcionamiento no exige que se generen ingresos de facto. Lo que implica es que se contribuya a su generación o, lo que es lo mismo, que el activo se utilice en el fin que le es propio, que en el caso de los inmuebles destinados al alquiler no es su mera oferta sino su arrendamiento. Ahora bien, al igual que sucede en las inversiones complejas, también en los inmuebles destinados al arrendamiento se puede admitir una cierta demora en la utilización si ésta se debe a causas ajenas a la voluntad al sujeto pasivo y se produce una incorporación al proceso productivo sin interrupciones anómalas imputables a aquél.

Por tanto, en la expresión del TEAC en la resolución que ahora reseñamos (RG 00-06668-2014) acerca de que vale con que se pruebe <<suficientemente la puesta en el mercado arrendaticio del inmueble>> hemos de destacar el término <<suficiente>>, lo que significa que el beneficiario haya hecho lo razonablemente esperable para intentar alquilar los inmuebles y, además, para intentar alquilarlos en plazo y que, pese a ello, no lo haya conseguido (adquisición de los inmuebles en fechas no agónicas, ofertas continuadas, ajuste de precios etc.). Muestra de que esto es así es que el TEAC, en esta resolución, no acepta la invocación del reclamante concerniente a la complejidad que supone alquilar un número elevado de inmuebles para justificar la falta de alquiler dentro del plazo para materialización.

RIC (hasta 2006). Arrendamiento de industria. Para valorar su naturaleza económica se acude a la asunción de riesgo y la existencia de una estructura organizativa.

- Reclamación RG 1395/13. Fecha 13 de enero de 2016. Resolución recurso de alzada interpuesto por el interesado.

Una entidad percibe rentas derivadas del arrendamiento de industria (establecimientos turísticos hoteleros). La entidad también explota de forma directa un complejo de apartamentos.

La Inspección estima que los contratos de arrendamiento de negocio suponen confiar a un tercero la gestión de una actividad económica, habiendo dejado el arrendador de asumir todos los riesgos de su explotación. Como consecuencia de lo anterior, la Inspección niega la aptitud de los rendimientos derivados de este arrendamiento de negocio para la dotación de la RIC.

Además, los establecimientos hoteleros cedidos en arrendamiento fueron materialización de reservas dotadas en los ejercicios anteriores y la Inspección considera que se ha incumplido la obligación de mantenimiento de las inversiones dado que han dejado de estar afectas a una actividad económica.

El TEARC confirma la liquidación administrativa.

La entidad interesada interpone recurso de alzada, manifestando que la calificación correcta de la actividad controvertida era y fue, no el mero arrendamiento de un inmueble, sino la cesión en arrendamiento de industria de naturaleza económica (en pleno funcionamiento previo a la firma del contrato y con el mismo funcionamiento tras su firma) y con la

obligación del arrendador de participar en obras y mantenimiento del complejo, así como la responsabilidad en caso de impago por la arrendataria de los salarios y las cuotas de la Seguridad Social.

El TEAC concluye, a la vista del expediente, que el objeto de los contratos lo constituye la explotación turística y hotelera que en ellos se describen, por lo que la actividad ejercida por la entidad es la de arrendamiento de negocio o industria, cuestión que no es discutida por la reclamante y que se deriva de la propia denominación de los contratos celebrados por las partes. Añade el Tribunal Central que el arrendamiento hotelero recae, por tanto, sobre toda una actividad mercantil, y no sólo sobre un inmueble, siendo su objeto más amplio, correspondiendo al arrendamiento de una actividad económica.

Sentado lo anterior el Tribunal continúa diciendo que procede acudir a la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en fecha 25 de septiembre de 2014, recaída en recurso de casación 2892/2012, que en un supuesto similar al aquí planteado dispone que *<<la renta procedente del arrendamiento de activos para su explotación turística por terceros no constituye rendimientos de actividad*

económica, conforme a un reiteradísimo criterio de esta Sala, sin que la recurrente haya ofrecido la más mínima prueba de que los rendimientos proceden de esa explotación directa (...). Es clara la necesidad de que en los establecimientos se realizan actividades económicas con capacidad de producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar o, lo que es lo mismo, que en ellos exista un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que, por ello, sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados. (...) También consideramos conforme el criterio de la Sala de instancia respecto de la no toma de consideración para la dotación de la RIC del arrendamiento de activos para su explotación turística, pues es evidente que quien ejerce la actividad económica y, en su caso, puede aprovechar los beneficios de la RIC es la entidad cesionaria o arrendataria, mientras que la recurrente obtiene una renta derivada de los 69 apartamentos de su propiedad, dentro del conjunto constituido por 221 apartamentos, que debe tributar

como rendimiento del capital mobiliario>>.

Volviendo al caso que nos ocupa, el TEAC señala que los contratos de arrendamiento de industria en los que se centra la cuestión consisten en la cesión en arrendamiento a la arrendataria de los complejos hoteleros, consistiendo la retribución pactada en una cantidad fija, revisada anualmente, asumiendo la arrendataria la gestión y el riesgo de la explotación. Por lo que se refiere a las obligaciones que asume la entidad arrendadora en caso de incumplimiento por parte del arrendatario (daños y perjuicios en caso de incumplimiento de las condiciones del contrato y salario y seguridad social de los trabajadores en relación a los contratos vigentes en caso de extinción del arrendamiento por el propietario), no entrañan riesgo empresarial alguno, en cuanto se establece un sistema de indemnizaciones a cargo del arrendatario.

Añade el Tribunal Central que la ausencia de local y empleado, si bien son requisitos que se refieren al arrendamiento de inmuebles, puede emplearse como elemento de juicio para valorar si concurre una estructura organizativa mínima, de manera que la ausencia de tal

infraestructura lleva a concluir que no se ejerce una actividad económica efectiva.

Comentario personal:

Esta resolución viene a reiterar lo que es la doctrina económico administrativo sobre el arrendamiento de industria o negocio y que, en síntesis, en mi opinión, puede resumirse en que su naturaleza económica se valorará en función de la satisfacción o no de la definición genérica de actividad económica que hoy se recoge en el artículo 27.1 de la LIRPF y en el artículo 5 de la LIS: << Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios>>. Pudiendo añadir también, como elementos de juicio, la habitualidad y, lógicamente, la asunción del riesgo y ventura del negocio.

Por otro lado, aunque sin entrar en muchas controversias sobre la materia, el TEAC vuelve a confirmar que se pierde el incentivo por incumplimiento del requisito de mantenimiento de las inversiones en funcionamiento en una actividad que merezca la consideración de económica, aunque se infiera que la misma circunstancia concurría desde el momento mismo del fin del plazo de materialización en un ejercicio prescrito.

**TRIBUNAL ECONÓMICO
ADMINISTRATIVO REGIONAL DE
CANARIAS.**

RIC/hasta 2006. En caso de declaración extemporánea, el beneficiario debe probar que el acuerdo de dotación de la RIC se adoptó no después de la presentación de la autoliquidación y dentro del plazo mercantil.

- Reclamación nº 35/02009/2013. Única instancia. TEAR de Canarias. Sala de Las Palmas. Fecha 29 de febrero de 2016.

La cuestión que plantea el expediente se centra en determinar si es admisible la reducción en concepto de RIC aplicada en una autoliquidación presentada extemporáneamente, cuando se prueba que la fecha del acuerdo social de dotación de la reserva fue anterior a la presentación de dicha autoliquidación pero posterior al plazo que marca la norma mercantil para decidir sobre la distribución del resultado.

El TEARC señala, a este respecto, que el disfrute de este incentivo fiscal no requiere que la autoliquidación sea presentada dentro del plazo establecido en la normativa aplicable aunque sí, claro está, la prueba de que se cumplen con todos los requisitos legales. Así, la aplicación de la reducción requiere como presupuesto necesario que los

socios acuerden la distribución de los resultados con carácter previo a su aplicación. Entiende el Tribunal que la *adopción de la decisión* sobre la parte de qué beneficio va a resultar afectada a la reserva con antelación a la presentación de la correspondiente autoliquidación, resulta un requisito que se deriva de la propia naturaleza y finalidad del incentivo fiscal, ya que es un compromiso de inversión futura que se contrae creando una partida en el balance de la sociedad de carácter indisponible y 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 la Sala que carecería de justificación alguna la dotación de la reserva sin que previamente se hubiesen aprobado las cuentas anuales, y no sólo por la dependencia 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 vendría 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.

Continúa diciendo el Tribunal Regional que más dudoso es si resulta necesario que el acuerdo de aprobación de resultados y su distribución, en definitiva de dotación a la RIC, se adopte dentro del plazo fijado por la legislación mercantil. Ahora bien, pese a las dudas que le suscita la cuestión, admite que la misma 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 que fue asumida por este TEAR de Canarias y que se manifestó en su resolución de 26 de junio de 2015 - REA nº de referencia 35/01541/2012- 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.

En este orden, en la resolución del TEAC de fecha 29 de junio de 2006 (RG.: 4414-04) se contempla un supuesto en el que la declaración del Impuesto de Sociedades se había presentado fuera de plazo y la legalización de libros contables y el depósito de cuentas en el Registro Mercantil había tenido lugar antes de la presentación de aquélla pero también fuera de plazo, señalando en su fundamento de derecho tercero lo siguiente:

<<Al respecto este Tribunal ha tenido ocasión de manifestar, entre otras, en Resolución de 18 de mayo de 2006, que la dotación a la RIC es un beneficio fiscal y, por ello, es importante el cumplimiento de los presupuestos establecidos en la Ley para su disfrute. Este Tribunal

considera que no se trata simplemente de unos requisitos meramente formales; sino que es presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados y en ella contemplen la dotación a la Reserva; y todo ello dentro del plazo que marca la normativa mercantil>>.

De acuerdo con la doctrina expuesta, el TEARC declara 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.

En el caso que nos ocupa, se presentó de forma extemporánea - el 13/09/2006- la autoliquidación por el impuesto en la que se consignó la dotación a la RIC por el ejercicio 2005. La aprobación de dicha dotación por el órgano competente dentro del plazo de la normativa mercantil tampoco puede considerarse acreditada por el depósito de las cuentas anuales del ejercicio, puesto que también se produjo tardíamente, en concreto el 13/02/2007. 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 no puede darse por válida dicha dotación, y procedería en consecuencia confirmar la resolución desestimatoria del recurso de reposición impugnado.

Comentario personal:

Como sabemos, si la declaración se presenta dentro del plazo que marca la normativa tributaria rige la presunción de la dotación contable en plazo. (Esta misma presunción parece que, según opinión mayoritaria, se mantiene a partir de 2007, pese al silencio de la redacción actual del artículo 27 al respecto).

Ahora bien, si la autoliquidación en que se aplica la RIC es extemporánea el beneficiario deberá probar que la dotación (es decir, la asunción del compromiso o acuerdo de distribución de resultados) se hizo en plazo.

Pues bien, respecto a cuál es dicho plazo, se confirma en vía económico administrativa el criterio de que es el que marca la normativa mercantil para la distribución del beneficio con cargo al cual se dota la reserva que motiva el beneficio fiscal. Este es el criterio que veníamos defendiendo en esta sección, pues el acogimiento a la RIC debe estar sometido a un plazo, so pena de que, de poder aplicarse retroactivamente a través de una declaración extemporánea, acabaría

convertida en una deducción por inversiones, lo que atenta contra la esencia del incentivo. Y dado que la RIC conlleva y consiste en la dotación contable de una reserva, el necesario plazo de acogimiento no puede ser más que el que la norma mercantil fija para la distribución del resultado.

Una vez sentada esta doctrina, la siguiente cuestión que se plantea es cómo puede probarse la adopción del acuerdo de dotación dentro del plazo mercantil. Por ejemplo, si hay un apunte contable en el Libro Diario sobre la dotación y su fecha o en el certificado del administrador consta que la Junta se celebró dentro de los seis primeros meses del ejercicio, pero la fecha del depósito de las cuentas o la firma legitimada notarialmente en aquel certificado se realiza una vez expirado el plazo mercantil ¿basta tal mención? Lógicamente no, será necesario algo más.

Lo anterior nos lleva a una nueva pregunta. Pero ¿qué más? Y a este respecto encontramos dos posturas:

Una que atiende a una valoración conjunta de la prueba. En esta línea, alguna jurisprudencia menor ha venido a entender que si la autoliquidación (y, podríamos añadir, la legitimación notarial de la firma o depósito de cuentas) son “escasamente” extemporáneas, la escasez misma podría permitir entender acreditada la dotación en plazo. Sin embargo, esta postura genera una gran inseguridad jurídica, rayana con la arbitrariedad. ¿Qué es escaso? ¿Un día, una semana, un mes, un año? Tal vez por esta imprecisión alguna otra jurisprudencia menor atiende a que la reserva al fin se

haya materializado, lo que –en su opinión– puede ser expresivo de una dotación en plazo y de la asunción de un compromiso en firme. Sin embargo, tal idea no deja de ser apodíctica pues es evidente que la materialización en plazo legal nada nos dice sobre la observancia de la dotación dentro del plazo mercantil.

Por eso entendemos que en este caso no cabe invocar una valoración conjunta de la prueba, sino que, en coherencia con que la carga pesa sobre el beneficiario del incentivo, debe regir el principio dispositivo plenamente y exigirse una prueba oponible frente a terceros, quienes, en última instancia, no son sólo la Hacienda Pública y la Administración tributaria, sino todos los ciudadanos en general que renuncian a unos recursos públicos. Los documentos privados no otorgan fehaciencia sobre la fecha y sería necesario, por tanto, que la misma se acreditara con el depósito de cuentas o con firma legitimada notarialmente en el certificado del administrador.

RIC/desde 2007. Regularización espontánea de la RIC. La omisión de la autoliquidación de intereses puede ser sancionable.

- Reclamación nº 35/03042/2013. Única instancia. TEAR de Canarias. Sala de Las Palmas. Fecha 29 de abril de 2016.

La regularización inspectora se limita a exigir los intereses de demora derivados de la regularización

espontánea de la RIC/07 llevada a cabo por la entidad obligada tributaria y que no fueron incluidos por ésta en su autoliquidación.

La Inspección considera esta conducta como sancionable. En el expediente sancionador se hace constar lo siguiente:

<<(…)el obligado tributario minoró su tributación en 110.504,94 € en el ejercicio 2007 asumiendo el compromiso de contribuir al aumento de la capacidad productiva y/o empleo en la Comunidad Canaria (finalidad del beneficio fiscal RIC), sin embargo finalizado el periodo de materialización (año 2011) decide devolver el beneficio disfrutado anticipadamente al cumplimiento de los requisitos al que está condicionado y por tanto esta devolución está sujeta a la normativa que regula dichos beneficios. La LGT dispone lo siguiente en el segundo párrafo del art. 122:

(…) 2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente

autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del art. 120 de esta ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

Y por supuesto hay que tener en cuenta la legislación de la RIC vigente en el momento en el que voluntariamente se acogió a dicho beneficio condicionado. Así el art. 27.16 de la Ley 19/1994 establece:

"16. La disposición de la Reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes de las previstas en el apartado de este artículo, así como el incumplimiento de cualquier

otro de los requisitos establecidos en este artículo, salvo los contenidos en los apartados 3,10 y 13, dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración en la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquella o a la deducción de esta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.

(...)

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

Por tanto, de un simple vistazo de la normativa a aplicar se deduce que, aparte de la integración de los fondos RIC, hay que calcular los intereses de demora sobre el importe en el que ha minorado su tributación en el ejercicio 2007, sin embargo el obligado tributario no es que cometa un error más o menos excusable en el cálculo de los intereses compensatorios (la Hacienda Pública no dispuso de 110.504,94€ en la recaudación del IS07 y no sólo basta con integrar los fondos RIC hay que compensar

financieramente a la Administración), sino que no incluye cantidad alguna y por tanto su comportamiento, cuando menos, ha sido negligente ya que incumple una obligación tributaria que es clara.

Estas conductas del sujeto infractor dan lugar al incumplimiento de la obligación tributaria, y a la consiguiente realización del elemento objetivo de la infracción tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003. En todas ellas se puede apreciar el suficiente grado de responsabilidad o culpabilidad que exige la Ley (artículo 183.1 Ley 58/2003) para poder determinar la concurrencia del elemento subjetivo inherente a la punibilidad de cualquier ilícito, por cuanto se trata de prácticas manifiestamente contrarias a disposiciones normativas que por su parte son claras y sobradamente conocidas en nuestro ámbito jurídico tributario, y sin estar la conducta del obligado tributario amparada de ninguna forma por una interpretación razonable de la norma.

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, al no haberse presentado una declaración veraz y completa y no haberse amparado para ello en una

interpretación razonable de la norma, se estima procedente la imposición de la correspondiente sanción>>.

El interesado otorga su conformidad a la regularización pero interpone reclamación económico administrativa contra el acto de imposición de sanción.

Pues bien, el TEARC cita los argumentos transcritos, desplegados por la Inspección en aras a acreditar la concurrencia del elemento subjetivo, para declarar que le resultan convincentes para la imposición de la sanción, toda vez que aunque no sea del agrado de la reclamante la expresión utilizada por la Inspección (*de un simple vistazo de la normativa*) lo cierto es que ésta (describiendo con claridad los hechos que han dado lugar a la comisión de la infracción y analizando las consecuencias que en términos de costes financieros ello ha supuesto para la Administración Pública) no hace otra cosa que poner de manifiesto la concurrencia de al menos negligencia en el actuar del contribuyente.

Comentario personal:

Recordemos que en el número anterior de la Revista citamos otra resolución de esta misma sala del TEARC (Reclamación nº 35/02762/2013, de 28 de julio de 2015)

que no consideró sancionable la conducta de una sociedad que reintegró espontáneamente la RIC/2007 en la declaración de 2011, pero que no incluyó en su autoliquidación los intereses de demora por la cuota dejada de ingresar en su día, debido a que, pese al ajuste extracontable positivo, no resultó cuota íntegra, dado que la base imponible previa del ejercicio 2011 fue negativa.

El TEARC consideró que la conducta del contribuyente era excusable y no merecedora de sanción. Venía a decir la Sala que, en puridad, la conducta del interesado no consistió en considerar que no hubiera que autoliquidar intereses de demora por el reintegro de la RIC, sino en la forma de cálculo de dichos intereses o, dicho de otro modo, la base sobre la que se habían de girar dichos intereses, que -a su juicio (del contribuyente)- como sucedía en la normativa anterior, sería la cuota del impuesto correspondiente al ejercicio del incumplimiento y no al de la dotación. Dice la Sala que ha de tenerse en cuenta que la normativa de la RIC tiene enormes lagunas en su redacción que obligan a la interpretación constante y no siempre fácil tanto por los contribuyentes como por la propia Administración, de manera que, en un escenario así (donde se produce la modificación de un precepto -la liquidación de los intereses de demora por los incumplimientos RIC- cuya redacción vigente el año anterior a aquel en que se dotó la RIC habilitaba a la determinación de los citados intereses de demora de forma idéntica a la adoptada ahora por el interesado) no debe resultar del todo extraño que a un contribuyente le puedan asaltar razonables dudas a la hora de

afrontar sus obligaciones fiscales. Añade la Sala que si a ello se une el hecho de que la remisión que efectúa a la LGT el apartado 16 del citado artículo 27 en su nueva redacción tiene carácter genérico (no cita este precepto expresamente el artículo 122 de la LGT) la conclusión que obtenemos es que no debiera descartarse de plano una posible interpretación razonable de la norma cuando el interesado invoca la aplicabilidad del artículo 26 del mismo texto legal. En estos supuestos, cuando el sujeto se sitúa en lo que denomina el Tribunal Supremo “una zona de incertidumbre e interprete ese concepto jurídico indeterminado con criterios lógicos, técnicos o de experiencia” no se puede entender que ha cometido la infracción al no concurrir la voluntad de infringir el precepto aplicable.

En fin, que el TEAR parece distinguir entre la omisión de intereses de demora en la autoregularización espontánea de la RIC cuando resulta cuota íntegra positiva (que sería regularizable y también sancionable) y esa misma omisión pero cuando, pese al reintegro de la espontáneo RIC, no resulta cuota íntegra (en que cabría liquidación pero no sanción).

RIC/desde 2007. Bº apto. Las únicas entidades cuyo resultado financiero es apto para la dotación son aquellas que realicen una actividad económica de prestación de servicios financieros.

➤ Reclamación nº 35/01609/2013.
Única instancia. TEAR de

Canarias. Sala de Las Palmas.
Fecha 27 de mayo de 2016.

La Inspección cuestiona la dotación de la RIC dotada con cargo al beneficio del período iniciado el 1 de enero de 2007. En concreto, se discute la dotación con cargo a resultados financieros (beneficios de valores negociables e ingresos por intereses de instrumentos financieros y de un préstamo).

La entidad obligada tributaria declara que su principal actividad consiste en invertir en bolsa y en productos estructurados y se encuentra de alta en el IAE en el epígrafe 831.9 Otros Servicios Financieros Ncop. La entidad no llega a justificar que emplee medios personales para la gestión de dicha actividad.

La Inspección considera que la totalidad de los ingresos financieros no son aptos para la dotación a la RIC ya que no provienen de una actividad económica (no tiene ningún trabajador afecto a la misma, no presta servicios de compraventa y contratación de valores negociables). Llama la atención la Inspección acerca de que en 2007 se modificó la normativa de la RIC, excluyendo del ámbito de la dotación al resultado de naturaleza financiera, lo que pone de

manifiesto que la verdadera razón por la que el obligado tributario se dio de alta en el IAE no fue otra que aparentar que desarrollaba una actividad económica de prestación de servicios financieros.

El TEARC acaba dando la razón a la Inspección. La Sala parte del apartado 1 del artículo 27 de la Ley 19/1994 cuando dispone que <<Las entidades que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros (...) únicamente podrán disfrutar de la reducción prevista en el párrafo anterior cuando materialicen los importes destinados a la reserva en las inversiones previstas en las letras A, B y, en su caso, en las condiciones que puedan establecerse reglamentariamente, en el número 1.º de la letra D del apartado 4 de este artículo...>> y de su desarrollo reglamentario, el artículo 2 del RD 1758/2007 que señala que <<1.-Las entidades que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros (...) únicamente podrán disfrutar de la reducción por la dotación a la reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, cuando la materialicen en alguna de las inversiones iniciales a que se refiere el artículo 6 de este reglamento. 2.- Se considerará que tienen como actividad principal la

prestación de servicios financieros las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las entidades aseguradoras, las sociedades y fondos de inversión colectiva, financieras o no financieras, los fondos de pensiones, los fondos de titulización, las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, de fondos de pensiones o de fondos de titulización, las sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades gestoras de entidades de capital-riesgo, las entidades cuya actividad principal sea la tenencia de acciones o participaciones, emitidas por entidades financieras, las sociedades de garantía recíproca y las entidades extranjeras, cualquiera que sea su denominación o estatuto, que, de acuerdo con la normativa que les resulte aplicable, ejerzan las actividades típicas de las anteriores>>, para concluir que con la entrada en vigor del RD-Ley 12/2006 de 29 de diciembre -que da nueva redacción al artículo 27 de la Ley 19/1994- las únicas entidades cuyos ingresos financieros son aptos para engrosar el beneficio a cargo del cual puede dotarse la RIC son aquellas que realicen actividad económica de prestación de servicios financieros.

En relación a lo que debe entenderse por prestación de servicios

financieros el Tribunal hace suyo lo que dice la Inspección:

"La realización de servicios financieros, que es la actividad que se alega como la desarrollada por el obligado tributario, supone el ejercicio de una actividad prestadora de servicios de intermediación financiera. Esta actividad consiste en tomar fondos en préstamo de unos agentes económicos para prestarlos a otros agentes económicos que desean invertirlos. Quien interviene en esta actividad "compra" los activos financieros que emiten algunos agentes económicos y los transforma en activos financieros distintos, para venderlos a otros agentes económicos. No se trata sólo de una compraventa de activos financieros, sino que también existe una transformación de los mismos. No obstante, la función principal de esta actividad es canalizar fondos desde los ahorradores a los inversionistas. En definitiva, las entidades que prestan servicios financieros y realizan esta función de intermediación, se constituyen como medios de enlace, entre el acreditante de un financiamiento y el acreditado, obteniendo una comisión por su labor de concertar los créditos en los mercados de dinero nacional e internacional. A la vista de las argumentaciones que se detallan a

continuación, se puede observar como la sociedad objeto de comprobación no es una entidad que preste servicios financieros, ya que no realiza ninguna actividad que mínimamente pueda considerarse como de intermediación financiera.”

A partir de este planteamiento y teniendo en cuenta lo que en sentido amplio debe entenderse por *prestación de servicios financieros* (no existe una definición legal de lo que constituye actividad financiera) el TEAR da por buenas las circunstancias e indicios a través de los cuales se llega a la conclusión de que la entidad reclamante no puede ser considerada como una entidad que realice una actividad de esa naturaleza:

Así, la sociedad no dispone de autorización, permiso a certificación alguna que la califique como entidad de crédito (que son las que ejercen la actividad financiera), emitida por algún organismo con atribuciones reguladoras del mercado financiero. La sociedad no desarrolla ningún producto financiero propio que trate de colocar en el mercado. No tiene clientes terceros para los que compra o vende productos financieros como intermediario. La sociedad tiene en 2007 menos activos financieros que en 2006, donde supuestamente no desarrollaba aún la actividad de

“servicios financieros”. Los ingresos financieros obtenidos en el ejercicio comprobado son contabilizados en la cuentas “766. Beneficios en valores negociables” y “769. Otros ingresos financieros” del Plan General de Contabilidad, y no en cuentas de ingresos ordinarios. La sociedad no contrata a trabajador alguno en 2007 para iniciar la supuesta actividad de “servicios financieros”. La sociedad es una compañía familiar que gestiona un patrimonio familiar. La entidad incluye en su denominación o razón social la expresión “Proyectos Inmobiliarios” lo que da a entender públicamente una actividad distinta a la prestación de servicios financieros.

La Inspección, además, sancionó y el Tribunal confirma la sanción.

Comentario personal:

Relacionada con la resolución reseñada también podemos mencionar la Reclamación nº 35/01548/2013, de 27 de mayo de 2016.

En este caso la Inspección en un acta de conformidad excluye de la dotación de la RIC a los ingresos financieros brutos, es decir, sin descontar gastos financieros no directamente correlacionados con la obtención de dichos ingresos sino derivados de deudas contraídas para financiar toda la estructura de la empresa.

La Inspección impone sanción y la reclamación se interpone sólo contra el acuerdo sancionador.

El TEARC confirma la sanción, al entender que a la luz tanto de la modificación operada en el artículo 27 de la Ley 19/1994 por el Real Decreto-ley 12/2006 como del Real Decreto 1758/2007 que aprueba su reglamento de desarrollo, se han disipado todas las dudas existentes respecto al carácter inhábil para la dotación de la RIC de los ingresos financieros.

RIC/desde 2007. Materialización. La Administración no ha de probar la falta de afectación a una actividad económica sino que la afectación efectiva ha de ser acreditada por el beneficiario del incentivo.

- Reclamación nº 35/00439/2014. Única instancia. TEAR de Canarias. Sala de Las Palmas. Fecha 29 de febrero de 2016.

Aparte de volver a reiterar que es posible regularizar por incumplimiento del requisito de mantenimiento de las inversiones en funcionamiento en una actividad económica pese a que pueda existir un incumplimiento previo de la obligación de materialización en un ejercicio prescrito, la presente resolución plantea un interesante análisis acerca de la prueba del cumplimiento de las condiciones a las

que la ley supedita la consolidación de los incentivos fiscales. Más en particular, la prueba de la afectación a una actividad económica.

La cuestión se refiere a la determinación de si unos inmuebles han estado afectos o no a la actividad económica desarrollada por el contribuyente (un profesional asesor fiscal que pretende materializar la RIC en una vivienda).

En relación con este punto, lo primero que entiende el Tribunal que debe ser objeto de análisis es a quién corresponde la carga de la prueba puesto que del escrito de alegaciones presentado por el reclamante parece entenderse que debe ser la Administración la que ha de acreditar que los inmuebles no han estado afectos a las actividades económicas ejercidas por el contribuyente, calificándose la actuación de la Inspección como escasa e insuficiente. (Así, a título de ejemplo, nada se aporta respecto de la existencia de correspondencia de terceros en las oficinas, ni que sea la dirección que consta en las cuentas bancarias, ni servicios de limpieza de la misma).

En este sentido, el TEAR recuerda que el Tribunal Supremo ha entendido que incumbe a la Administración la prueba de los

elementos del tributo que tienen para ella un significado positivo, fundamentalmente la existencia del hecho imponible y su valoración económica, mientras que a los contribuyentes les corresponde, en base a lo establecido en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, *"en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*, acreditar los hechos que les favorecen, debiendo atender también a la cercanía o facilidad de la prueba.

De acuerdo con lo expuesto, entiende la Sala que es el contribuyente quien debe acreditar que los inmuebles han estado afectos a su actividad, lo cual no excluye que la Administración, como consecuencia de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo, pueda también, a su vez, acreditar la inexistencia de tal afectación, pero eso no significa que sea solo y exclusivamente la Inspección quien deba desplegar un comportamiento activo tendente a recabar las pruebas correspondientes, sino que es labor del contribuyente su aportación pues tampoco puede obviarse que como conocedor de su actividad está en perfectas condiciones de aportar los elementos de prueba apropiados para justificar la procedencia de su derecho. Pero es

más, aunque el contribuyente haya obrado así, aportando los elementos que, a su juicio, justifican la afectación, pero sin conseguirlo, no significa que, por eso mismo, haya que hacer recaer no solo la carga de la prueba sobre la Administración sino exigirle a ésta una prueba directa y plena de la no afectación.

Así las cosas, de la lectura del expediente se desprende que el contribuyente, que ejercía la actividad de asesor fiscal desde varios años atrás, carecía de oficina propia utilizando a estos efectos las oficinas de dos de sus clientes. Por otra parte, durante los ejercicios inspeccionados no se ha incrementado el número de clientes y tampoco existen trabajadores que se desplacen al nuevo inmueble adquirido, en definitiva, no se desprende de las actuaciones que haya existido modificación alguna en el ejercicio de la actividad por su parte.

En relación con las pruebas que el contribuyente aporta de la utilización de los citados inmuebles, lo cierto es que estas se limitan a la existencia de placas en el frontal de los inmuebles en los que se recoge su nombre y profesión y a la utilización de tarjetas de visita con esa dirección, elementos insuficientes y que bien pueden venir motivados, tal y como

apunta la Inspección, por el intento de aparentar su afectación a la actividad. Por otra parte, el que en las facturas aportadas relativas a las obras e instalaciones efectuadas en las viviendas figure la dirección de éstas no parece especialmente significativo. En cuanto a que el local se encuentre dado de alta mediante la presentación de los correspondientes modelos fiscales ante la AEAT y la hacienda autonómica, y tal y como recoge el acuerdo de liquidación:

"Dichos documentos son aportados como prueba por el obligado tributario, no obstante, hemos de poner de manifiesto que dicha documentación no hace prueba en contra ante todos los indicios plasmados de inexistencia de actividad; evidentemente para poder simular una actividad has de utilizar todos los medios a tú alcance sin que te perjudiquen y sobre todo que formalmente quede plasmado la existencia de actividad, por lo que darse de alta en el censo a través del modelo 036 (Delegación de la AEAT) y 400 (Gobierno de Canarias) se hace imprescindible."

En definitiva, echa de menos el Tribunal la aportación de otro tipo de pruebas por parte del contribuyente y a este respecto pueden achacársele a él las mismas deficiencias que predica

de la actuación de la Administración, escasa e insuficiente.

En relación a la afirmación de que la Administración no es quien para determinar la infraestructura mínima de cualquier actividad, el Tribunal entiende que es lo cierto que el ciudadano que ejerza una actividad económica es quien decide que elementos materiales o humanos han de integrarla, no siendo ello una cuestión sobre la que la Administración tenga competencia alguna, pero ello no impide que en un determinado supuesto como el aquí planteado esa misma Administración pueda analizar los elementos que concurren en esa actividad a fin de determinar si unos bienes están afectos a una actividad económica, y dentro de ese análisis verificar el uso de los mismos. En este sentido, la falta de línea telefónica es un indicio más de esa falta de uso, del mismo modo que el bajo consumo de luz también lo es. En relación con este último no se comparte la afirmación del reclamante de la necesidad de que por parte de perito especializado se analicen los consumos de luz puesto que lo cierto es que en algunos periodos de varios meses son nulos, por lo que ningún informe pericial especializado hace falta para confirmar tal situación.

También quiere indicar el Tribunal que es cierto que cada uno de los elementos puestos de manifiesto por la Inspección, de forma aislada, no serían suficientes para sustentar la regularización efectuada (así, una oficina luminosa puede no requerir consumo de luz y se puede trabajar sin línea telefónica), sin embargo en este caso esos elementos se dan de forma conjunta (los trabajadores no acuden a las supuestas oficinas, consumos de luz nulos en algunos periodos, ausencia de línea telefónica), lo cual, unido a la falta de pruebas suficientes en sentido contrario aportadas por el contribuyente lleva al TEAR a compartir las razones esgrimidas por la Inspección y no considerar los inmuebles afectos a la actividad.

El Tribunal confirma la sanción.

Comentario personal:

No cabe duda de que la prueba del cumplimiento de los requisitos para el disfrute de incentivos fiscales recae sobre quien pretende aprovechar los mismos. Esto es así no sólo en la aplicación de las normas generales sobre la prueba, sino también porque, en la mayoría de los casos, será consecuencia de la mayor facilidad de acceso a la misma y de un mejor conocimiento de los hechos por parte del propio contribuyente. Ahora bien, si el interesado aporta los elementos de prueba usuales para justificar su pretensión (como

por ejemplo, facturas, contratos, contabilización etc.) parece esperable que la Administración tributaria despliegue también una actividad contradictoria si quiere desmentir aquéllos. No puede exigirse la probatio diabólica propia de la prueba negativa, pero sí, cuando menos, el reunir una serie de indicios (entre los que puede estar, incluso, la ausencia de hechos que, de ser verdad lo que defiende el interesado, de ordinario concurrirían) ante los cuales las pruebas usuales aportadas por éste no se muestren suficientes.

En este caso, la prueba versa sobre la afectación a una actividad económica. Es decir, lo que el contribuyente debe probar de manera suficiente es que el elemento patrimonial es naturalmente apto y está tendencialmente dirigido al desarrollo de dicha actividad. No debe confundirse la infrautilización con la falta de afectación, aunque una infrautilización evidente puede suponer un elemento de juicio que apunte a que la inversión no esté dirigida realmente a servir a la actividad. Estamos, en fin, ante una cuestión de hecho que ha de valorarse en su conjunto y si se llega a la conclusión de que el principal motivo que llevó acometer la inversión fue no perder la rentabilidad financiero fiscal parece lógico concluir que la misma no está en verdad afecta a la actividad económica.

**CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL SISTEMA
TRIBUTARIO CANARIO
(febrero 2016 – julio 2016)**

DIEGO LÓPEZ TEJERA

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

LEY GENERAL TRIBUTARIA

NORMAS TRIBUTARIAS.
SIMULACIÓN. IMPUESTO SOBRE
SOCIEDADES. ACREDITADA LA
EXISTENCIA DE UNA TRAMA DE
SIMULACIÓN MEDIANTE LA EMISIÓN DE
FACTURAS FALSAS POR SERVICIOS
INEXISTENTES POR QUIEN TRIBUTA EN
RÉGIMEN DE MÓDULOS (TSJC, SALA DE
LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA
29.04.2016, RECURSO Nº. 413/2014;
PONENTE: FRANCISCO JOSÉ GÓMEZ DE
LORENZO CÁCERES)

PRESCRIPCIÓN. LAS ACTUACIONES
DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
DIRIGIDAS A REGULARIZAR LA
SITUACIÓN TRIBUTARIA EN CONCEPTO
DEL ITPAJD INTERRUMPEN LA
PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA
ADMINISTRACIÓN PARA REGULARIZAR EL
IGIC, SIEMPRE QUE AQUELLAS

ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS
"ERRÓNEAS" SE DEBAN A UNA
INCORRECTA DECLARACIÓN DEL
OBLIGADO TRIBUTARIO (TSJC, SALA DE
LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA
15.04.2016, RECURSO Nº. 261/2014;
PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ
FALCÓN)

APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.
NOTIFICACIONES. NOTIFICACIÓN POR
COMPARECENCIA: CONFORME A
DERECHO. CUANDO EL INICIO DE UN
PROCEDIMIENTO SE ENTIENDE
NOTIFICADO POR NO HABER
COMPARECIDO EN PLAZO EL INTERESADO,
SE LE TENDRÁ POR NOTIFICADO DE LAS
SUCESIVAS ACTUACIONES Y DILIGENCIAS
SI BIEN HABRÁ QUE NOTIFICAR LAS
LIQUIDACIONES QUE SE DICTEN EN EL
PROCEDIMIENTO (TSJC, SALA DE SANTA
CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA
28.04.2016, RECURSO Nº. 293/2014,

PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. PLAZOS DE RESOLUCIÓN. UNA COSA ES EL INTENTO DE NOTIFICACIÓN A EFECTOS DE DAR POR CUMPLIDO EL PLAZO DE RESOLUCIÓN Y OTRA BIEN DISTINTA LOS SUPUESTOS EN QUE PUEDE DARSE POR NOTIFICADA LA RESOLUCIÓN. ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN CORRECTA; CADUCIDAD IMPROCEDENTE (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 16.05.2016, RECURSO Nº. 325/2013, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA. INSUFICIENTE MOTIVACIÓN DEL ELEMENTO SUBJETIVO DE LA CULPABILIDAD (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 28.04.2016, RECURSO Nº. 293/2014, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA. LA INSPECCIÓN DE TRIBUTOS MOTIVÓ DE MANERA SUFICIENTE EL ELEMENTO SUBJETIVO DE LA CULPABILIDAD (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 16.05.2016, RECURSO Nº.

325/2013, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

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

COMPATIBILIDAD DE LOS BENEFICIOS RELATIVOS A LA ZEC Y A LA DIC. LA ZEC ES UNA AYUDA AL FUNCIONAMIENTO; RESPECTO A LA DIC NO ES POSIBLE UNA CALIFICACIÓN A PRIORI COMO AYUDA AL FUNCIONAMIENTO (NO SERÁN COMPATIBLES) O A LA INVERSIÓN (SÍ SERÁN COMPATIBLES) SINO QUE HABRÁ QUE ESTAR A CADA CASO CONCRETO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 08.03.2016, RECURSO Nº. 168/2014, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (RIC). IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EN LOS CASOS DE APORTACIÓN DE RAMA DE ACTIVIDAD, EN LA QUE SE ENCUENTREN BIENES QUE FUERON OBJETO DE LA MATERIALIZACIÓN DE LA RIC, LA ENTIDAD ADQUIRENTE ASUME EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DE MANTENIMIENTO QUE DEBÍA CUMPLIR LA ENTIDAD TRANSMITENTE, SIN QUE PUEDA ENTENDERSE QUE LA TRANSMISIÓN

SUPONGA UN INCUMPLIMIENTO POR PARTE DE LA ENTIDAD APORTANTE, DEBIDO AL CARÁCTER NEUTRAL DE LA FISCALIDAD DE ESTE TIPO DE OPERACIONES: LAS DECISIONES EMPRESARIALES SOBRE CONCENTRACIÓN DE EMPRESAS NO PUEDEN VERSE IMPEDIDAS, OBSTACULIZADAS O CONDICIONADAS POR RAZONES DE CARÁCTER FISCAL (TS, SENTENCIA 10.03.2016, RECURSO Nº. 3528/2014; PONENTE: EMILIO FRÍAS PONCE)

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (RIC). IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. ACTIVOS FIJOS USADOS: NECESIDAD DE QUE SUPONGAN UNA "MEJORA TECNOLÓGICA"; EN EL CONCEPTO DE "MEJORA TECNOLÓGICA", ADEMÁS DE LAS "INNOVACIONES RADICALES O ESTRATÉGICAS" (QUE EXIGEN INVERTIR EN I+D), TAMBIÉN CABEN LAS LLAMADAS "INNOVACIONES INCREMENTALES", QUE SON AQUELLAS QUE SE REALIZAN EN LOS PRODUCTOS, SERVICIOS O PROCESOS EXISTENTES EN LA EMPRESA CON EL FIN DE MEJORAR SU DESEMPEÑO EN EL MERCADO Y QUE, POR LO GENERAL, CONTRIBUYEN A QUE LA EMPRESA PUEDA COMPETIR EN EL CORTO Y MEDIO PLAZO, PUES EL RESULTADO QUE SE CONSIGUE ES UN MEJOR POSICIONAMIENTO EN EL MERCADO Y UNA MAYOR COMPETITIVIDAD DE LA EMPRESA. SIN EMBARGO, NO RESULTA SUFICIENTE QUE LA INVERSIÓN HAYA SUPUESTO UNA "MEJORA ECONÓMICA" NI

UN MERO CAMBIO ESTÉTICO O MENOR PARA DIFERENCIAR EL PRODUCTO DE OTROS SIMILARES PUES ELLO TAMBIÉN SERÍA DESNATURALIZAR EL CONCEPTO DE "MEJORA TECNOLÓGICA" (AN, SENTENCIA 16.03.2016, RECURSO Nº. 583/2013; PONENTE: MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA)

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (RIC). IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REGULARIZACIÓN POR INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS DE MATERIALIZACIÓN Y MANTENIMIENTO. SOCIEDADES PATRIMONIALES: NO EXISTE NINGUNA PARTICULARIDAD O RÉGIMEN DIFERENCIADO PARA LA APLICACIÓN DEL INCENTIVO RIC EN RELACIÓN CON ESTE TIPO DE ENTIDADES (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 28.06.2016, RECURSO Nº. 367/2014, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. REQUISITO DE LA INMEDIATA PUESTA EN FUNCIONAMIENTO DE LOS BIENES DE INVERSIÓN ADQUIRIDOS: INCUMPLIMIENTO; LA EMISIÓN DE UNA ÚNICA FACTURA NO PUEDE DAR COBERTURA AL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN EL INMUEBLE LITIGIOSO NO SIENDO TAMPOCO APRECIABLE EL ARRENDAMIENTO POR NO DARSE LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS EN EL ART.

25 DE LA LEY 19/94; ES INCUESTIONABLE QUE NO SE CORRESPONDE EN ABSOLUTO LA ALTA INVERSIÓN REALIZADA CON LOS RESULTADOS OFRECIDOS; RESULTA IMPROCEDENTE LA EXENCIÓN CUANDO NO SE APORTA PRÁCTICAMENTE NINGÚN JUSTIFICANTE DE LA ACTIVIDAD (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 12.02.2016, RECURSO Nº. 284/2014; PONENTE: JAIME BORRÁS MOYA).

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. NO DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS LIQUIDADAS POR LA ADMINISTRACIÓN EN UN PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS CUANDO LA CONDUCTA SEA CONSTITUTIVA DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA. RÉGIMEN TRANSITORIO: LO RELEVANTE PARA APLICAR LA NORMA ES LA FECHA EN QUE SE INICIE EL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y NO EL PERIODO REGULARIZADO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 22.02.2016, RECURSO Nº. 143/2014, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

EXENCIONES. TIENDAS LIBRES DE IMPUESTOS. TRIPLE MECANISMO QUE

REGULA EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS COMERCIANTES MINORISTAS EN EL IGIC. IMPROCEDENTE LA EQUIPARACIÓN ENTRE LOS DEPÓSITOS-REF Y LAS "TIENDAS LIBRES DE IMPUESTOS"; LAS INSTALACIONES SOLO TUVIERON ESTA ÚLTIMA CONSIDERACIÓN A PARTIR DE SU RECONOCIMIENTO FORMAL. POR OTRA PARTE, LA EXENCIÓN RELATIVA A LAS EXPORTACIONES DE BIENES CONDUCTOS POR VIAJEROS NO OPERA DIRECTAMENTE SOBRE EL ADQUIRENTE SINO QUE USA EL MECANISMO DE LA REPERCUSIÓN Y POSTERIOR DEVOLUCIÓN EN "RÉGIMEN DE VIAJEROS" (TS, SENTENCIA 19.07.2016, RECURSO CASACIÓN Nº. 1703/2015; PONENTE: RAFAEL FERNÁNDEZ MONTALVO)

TIPO DE GRAVAMEN. VEHÍCULOS PARA MINUSVÁLIDOS. NO BASTA QUE FINALMENTE EL VEHÍCULO TENGA POR DESTINATARIO A UNA PERSONA CON DISCAPACIDAD; ES NECESARIO QUE LA AGENCIA TRIBUTARIA CANARIA COMPRUEBE CASO POR CASO LA SITUACIÓN DEL ADQUIRENTE Y LAS CONDICIONES EN QUE SE VERIFICA LA ADQUISICIÓN, SIN QUE SEA UN MERO TRÁMITE FORMAL SINO UN ELEMENTO ESENCIAL PARA DISFRUTAR DEL BENEFICIO. EL SUJETO PASIVO NO PUEDE ARROGARSE LAS FUNCIONES DE DETERMINACIÓN DEL TIPO DE IGIC QUE LA NORMATIVA ESTABLECE QUE DEBE REALIZAR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA. NO VULNERACIÓN

DE LOS PRINCIPIOS DE CONFIANZA LEGÍTIMA, BUENA FE, UNICIDAD Y ESTANQUEIDAD TRIBUTARIA. (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 29.04.2016, RECURSO Nº. 496/2014; PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN; VOTO PARTICULAR DE D. JAIME BORRÁS MOYA)

DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES. DEDUCCIÓN DE CUOTAS SOPORTADAS ANTES DEL INICIO DE LA REALIZACIÓN DE OPERACIONES EMPRESARIALES O PROFESIONALES SUJETAS AL IGIC. EN LAS OPERACIONES DE URBANIZACIÓN DE TERRENOS Y PROMOCIÓN DE EDIFICACIONES, LA REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE QUE CONFIERE LA CONDICIÓN DE SUJETO PASIVO AL EMPRESARIO ES LA ENTREGA DE TERRENOS EN LOS QUE AL MENOS SE HAYAN INICIADO LAS OPERACIONES MATERIALES DE TRANSFORMACIÓN FÍSICA DE LOS MISMOS, CONSIDERÁNDOSE INICIADA LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL DESDE QUE SE REALICEN ADQUISICIONES DE BIENES O SERVICIOS CON LA INTENCIÓN DE DESTINARLOS A LA REALIZACIÓN DE OPERACIONES SUJETAS Y NO EXENTAS Y ELLO SEA CONFIRMADO POR ELEMENTOS OBJETIVOS ENTRE LOS CUALES ESTÁ EL TIEMPO TRANSCURRIDO ENTRE LA ADQUISICIÓN DE LOS TERRENOS Y LA ENTREGA DE LOS MISMOS YA TRANSFORMADOS FÍSICAMENTE O EN PROCESO DE TRANSFORMACIÓN FÍSICA;

LA CONSOLIDACIÓN DEL DERECHO A DEDUCIR LAS CUOTAS SOPORTADAS SE CONDICIONA AL INICIO EFECTIVO DE LA REALIZACIÓN HABITUAL DE LAS ENTREGAS DE TERRENOS YA TRANSFORMADOS FÍSICAMENTE O EN CURSO DE TRANSFORMACIÓN. (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 22.02.2016, RECURSO Nº. 253/2014, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES. CUOTAS TRIBUTARIAS DEDUCIBLES. EXCLUSIONES Y RESTRICCIONES DEL DERECHO A DEDUCIR. NO RESULTA DEDUCIBLE LA CUOTA SATISFECHA EN LA IMPORTACIÓN DE UNA EMBARCACIÓN MATRICULADA EN LA LISTA SÉPTIMA DE LAS PREVISTAS EN EL ART. 4 DEL RD 1027/1989, CORRESPONDIENTE A EMBARCACIONES CUYO USO EXCLUSIVO ES LA PRÁCTICA DEL DEPORTE SIN PROPÓSITO LUCRATIVO O LA PESCA NO PROFESIONAL (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 28.04.2016, RECURSO Nº. 293/2014, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

IGIC A LA IMPORTACIÓN. RECTIFICACIÓN DE DECLARACIÓN DE IMPORTACIÓN: NO PROCEDE CUANDO LA SOLICITUD SEA POSTERIOR AL LEVANTE DE LAS MERCANCÍAS. LA NORMATIVA PROPIA DE LOS TRIBUTOS REF DEBE APLICARSE CON CARÁCTER PREFERENTE A

LA NORMATIVA ADUANERA QUE TIENE CARÁCTER SUPLETORIO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 20.02.2016, RECURSO Nº. 123/2014, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

LEY GENERAL TRIBUTARIA

NORMAS TRIBUTARIAS. SIMULACIÓN. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. ACREREDITADA LA EXISTENCIA DE UNA TRAMA DE SIMULACIÓN MEDIANTE LA EMISIÓN DE FACTURAS FALSAS POR SERVICIOS INEXISTENTES POR QUIEN TRIBUTA EN RÉGIMEN DE MÓDULOS (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 29.04.2016, RECURSO Nº. 413/2014; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ GÓMEZ DE LORENZO CÁCERES)

AH 1º.- (...) En la resolución del Tear se recoge, entre otros, el siguiente relato de hechos:

"Las conclusiones extraídas del procedimiento seguido a Doña C. se concretan por la Inspección en los siguientes términos: Nos encontramos ante un caso que debe calificarse como una simulación de negocios, recogida en el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, amparándose en unas relaciones familiares que establecen una vinculación entre las partes. La

verdadera actividad es realizada por la empresa RRR y a ella se le deben imputar la totalidad de los ingresos y gastos que se han determinado en estas actuaciones de comprobación.

Con la emisión de facturas, la sociedad receptora, en nuestro caso RRR, lo que consigue es una importante ventaja fiscal ya que consigna la cantidad presuntamente facturada a ella como gasto deducible en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades. Para que un gasto sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades, entre otros requisitos, debe obedecer a una prestación real y efectiva de servicios, cosa que en el caso de las operaciones entre RRR y la persona física analizada, Doña C., es más que cuestionable por los hechos que se han expuesto en el apartado 3 anterior. Así, el Equipo que ha instruido el procedimiento inspector, una vez analizada la información disponible, determina que Doña C. no tenía ni cualificación ni infraestructura suficiente para haber facturado el importe consignado, no desempeñaba actividad económica y por tanto no estaba justificada la emisión de facturas a RRR, por lo que al no ser un gasto real, la Inspección no acepta la facturación de los mismos a RRR, (IGIC excluido) como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006."

FJ 2º.- (...) El excelente trabajo realizado por la Inspección de Tributos del Estado ha hecho posible apreciar, sin ninguna dificultad, que no existieron los servicios que se dicen prestados por Dª C. a la entidad hoy actora.

Entre otras conclusiones, la Inspección obtiene fundadamente la de que tales facturas fueron manipuladas, modificándose el importe de las mismas respecto a, exactamente, los mismos servicios. Con ello se perseguía el propósito de no alcanzar el límite legal de 36.000 euros, a partir del cual se "sacaría" de módulos al emisor de las facturas, en el concreto epígrafe en el que se sitúa.

Por otro lado, y frente a la tesis de la actora, el mero hecho de que ésta hiciera algunos pagos a la Sra. C. no presupone que tales servicios se hubiesen ejecutado en realidad. En este sentido, no se olvide que está acreditado que los pagos fueron realizados a través de talones bancarios emitidos por la sociedad actora, cobrados en efectivo directamente en ventanilla, no, como sería lo lógico, por la prestadora de los servicios, sino por su administrador, D. F. , de modo que - como gráficamente señala la Sra.

Abogado del Estado- difícilmente puede sostenerse sobre esta base la realidad de los servicios, cuando el que emitía y cobraba los talones era el propio administrador de la entidad.

(...) El fraude se advierte desde el punto y hora en que queda acreditado que quien emite las facturas tributa en régimen de módulos, con independencia de los ingresos, ya que ni siquiera cuenta con trabajadores, local o vehículos con que desarrollar su actividad, careciendo de conocimientos y experiencia sobre los servicios facturados -no obstante lo elevado del precio de los mismos-, permitiendo de este modo que el administrador de la actora -cuñado de Doña C.- deduzca - para la sociedad- sumas muy elevadas, al propio tiempo que la emisora -Doña C.- no tenga que tributar por ellos.

No es ocioso en este momento recordar la conclusión alcanzada por la AEAT en el seno del procedimiento inspector seguido frente a doña C.: *"La cascada de pruebas e indicios apuntados por la Administración Tributaria, sólidamente argumentados en el acuerdo de liquidación, suponen la necesidad de ratificar la liquidación efectuada. En suma, se dan suficientes elementos y pruebas indiciarias de la inexistencia de una actividad económica realmente*

ejercida por la interesada, así como de la simulación del ejercicio de dicha actividad mediante la emisión de facturas por unos servicios prestados con unos márgenes de beneficio desorbitados, a la vista de los insignificantes gastos justificados. En idéntico sentido, y que aparecen debidamente detallados en el acta, que suscribimos en su integridad."

FJ 3º.- Cumple ahora enjuiciar la validez de la sanción impuesta a la entidad recurrente. De entrada, y a diferencia de la solución que generalmente venimos adoptando en la materia, ha de descartarse el motivo basado en la falta de motivación de la resolución sancionadora, pues en este supuesto hay motivación de sobra.

En efecto, en pocas ocasiones hemos leído un acuerdo más fundamentado que el impugnado. Está detallado minuciosamente y, lo que es más importante, no titubea su autor a la hora de expresar que hubo intención manifiesta de simulación, tanto por parte del Sr. F. - Administrador de la entidad recurrente como por la de su cuñada, la Sra. C. -emisora de las facturas-.

Y, ciertamente, ello resulta con claridad cegadora de las propias facturas presentadas por uno y otro

(cuyos importes están modificados, lo que demuestra bien a las claras la implicación de D. F. en la manipulación de las facturas), pero también resulta de otros numerosísimos indicios, todos los cuales llevan a la convicción de que existió una trama de simulación protagonizada, fundamentalmente, por el Sr. F., ya que la emisora de las facturas, su cuñada, la Sra. C. , nunca desarrolló de forma efectiva actividad económica alguna, ni -como ella misma admite- posee conocimientos sobre el sector de actividad al que dice dedicarse, y a través de su tributación en régimen de módulos, se ha beneficiado exclusivamente la entidad receptora de las facturas irregulares, RRR.

Aunque no es necesario para justificar la procedencia de la sanción, sí es conveniente traer a colación que, como dice la demandada, la existencia de la trama se ve reforzada aún mas, si cabe, por el resultado de las comprobaciones efectuadas por vigilancia aduanera, según las cuales el Sr. F. "está fuera de circulación", se ha deshecho de todos sus bienes y está viviendo en un inmueble y un barco con bandera de un país considerado paraíso fiscal; inmueble y barco propiedad de las sociedades que tiene con su hermano D. I., esposo de Doña C.

PRESCRIPCIÓN. LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DIRIGIDAS A REGULARIZAR LA SITUACIÓN TRIBUTARIA EN CONCEPTO DEL ITPAJD INTERRUMPEN LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN PARA REGULARIZAR EL IGIC, SIEMPRE QUE AQUELLAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS "ERRÓNEAS" SE DEBAN A UNA INCORRECTA DECLARACIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 15.04.2016, RECURSO Nº. 261/2014; PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN)

FJ 2º.- (...) La cuestión de fondo es resolver si las actuaciones iniciadas por la administración el 5 de enero de 2011 en un procedimiento de comprobación limitada para regularizar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, interrumpe la prescripción para regularizar el Impuesto General Indirecto Canario.

Esta cuestión ha sido resuelta por la Sala en diversas Sentencias siendo más reciente la Sentencia dictada el 10 de marzo de 2016 (Rec. 380/2014) y también en la Sentencia de noviembre de 2015 (Rec.

206/2014); señalamos en la primera de las citadas: «que la interpretación de los artículos 87.1.b) del RD 1065/2007 de 27 de julio y el artículo 66 1.a) de la LGT 58/2003 determinaba que cualquier acción de comprobación dirigida a la liquidación de todo o parte de los elementos de la obligación tributaria interrumpía la prescripción aunque la acción inicialmente se dirigiese a revisar la exención en el marco de un impuesto distinto. Señalamos expresamente que interrumpía la prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria *"cualquier acción de comprobación dirigida a la liquidación de todo o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario"*

La reciente sentencia del Tribunal Supremo, STS de 16 de enero de 2016, Rec. 3625/2014, FJ 5, utilizando como criterio interpretativo el que deriva de la modificación del artículo 68 de la Ley General Tributaria por Ley 7/2012, de 13 de octubre, afirma que *«si para interrumpir la prescripción en el caso de impuestos distintos e incompatibles bastara la actividad de la Administración aún cuando fuera en cualquier actuación desacertada o*

errónea, hubiera sido suficiente que en la modificación de la redacción del artículo 68 de la Ley General Tributaria por Ley 7/2012, de 13 de octubre, se indicara que la interrupción de la prescripción se produce "aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta". Sin embargo, resulta patente que no ha sido así, sino que la referida Ley exige que esa actuación tenga su origen en una incorrecta declaración del obligado tributario.

En efecto, el artículo 68, tras la Ley indicada, quedó redactado en la siguiente forma:

" 1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) 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 que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario."

Por tanto, es patente que el legislador considera que cuando se trata de impuestos distintos, solo la actuación errónea de la Administración basada en incorrecta declaración del obligado tributario produce efecto interruptivo de la prescripción y no, por el contrario, cuando la causa de aquella sea otra distinta de la expresada.»

La citada STS acoge el criterio del voto particular de la STJ de Madrid de 29 de mayo de 2014, rec. 1051/2011, en la que se exponía que "para interrumpir la prescripción, la Administración debe acertar en la calificación de los hechos, y que solo por excepción, la actuación desacertada también tendrá efecto interruptivo cuando el error haya sido en parte , por así decirlo, en consideración del legislador, provocado por la actuación del obligado tributario que declaró incorrectamente".

Ello es así porque la la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, que añadió una frase al artículo 68, lo único que ha hecho

es clarificar el precepto pero no innovarlo: *"se clarifica el régimen jurídico que regula la interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de determinadas obligaciones tributarias cuando la acción de la Administración se dirija originariamente respecto de otra obligación tributaria distinta como consecuencia de la presentación de una declaración incorrecta por parte del obligado tributario."*

La anterior sentencia refuerza la interpretación que ya sostuvimos en la Sentencia de 10 de noviembre de 2015, es por ello que sí que interrumpe la prescripción de la acción de la Administración las actuaciones realizadas en relación a la comprobación de la exención del Impuesto General Indirecto Canario, aquellas actuaciones de la administración dirigidas a comprobar la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, porque el recurrente autoliquidó este impuesto y fue su declaración o autoliquidación errónea lo que provocó la equivocación de la administración.»

Es por ello que por razones de unidad, igualdad, y seguridad jurídica

mantenemos la misma doctrina que en sentencias anteriores, estimamos que existe interrupción de la prescripción de la acción de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en relación al IGIC por las actuaciones dirigidas a comprobar la misma exención en relación al ITPAJD. Al margen de la relación de los tributos, estimamos esencial el hecho de que es el recurrente quien presenta una liquidación errónea, es por ello que la administración no ha estado inactiva, sino que la comprobación errónea tiene por causa la incorrecta liquidación del obligado tributario.

APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. NOTIFICACIONES. NOTIFICACIÓN POR COMPARECENCIA: CONFORME A DERECHO. CUANDO EL INICIO DE UN PROCEDIMIENTO SE ENTIENDE NOTIFICADO POR NO HABER COMPARECIDO EN PLAZO EL INTERESADO, SE LE TENDRÁ POR NOTIFICADO DE LAS SUCESIVAS ACTUACIONES Y DILIGENCIAS SI BIEN HABRÁ QUE NOTIFICAR LAS LIQUIDACIONES QUE SE DICTEN EN EL PROCEDIMIENTO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 28.04.2016, RECURSO Nº. 293/2014, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

FJ 2º.- (...) La notificación personal de comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se intentó hasta en cinco ocasiones y en la mayor parte de ellas fue remitida al domicilio social de la entidad, en Carretera NNNN, municipio de Tacoronte, que es que es el que consta en las autoliquidaciones del IGIC objeto de comprobación. La quinta vez se intentó el 18 de mayo de 2011 en un local distinto del domicilio fiscal donde se desarrollaba la actividad económica, situado en la calle CCC. Dichos intentos de notificación han de considerarse correctos, por lo que, habiendo intentado por todos los medios la misma con resultado infructuoso en todos los casos es conforme a derecho la notificación por comparecencia a la que finalmente se recurrió debiendo entenderse notificada la liquidación con fecha 22 de junio de 2011. Ha de tenerse en cuenta además, que conforme al 112.3 de la LGT, en la redacción vigente al caso de autos, "3. *Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No*

obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección". Por ello, el alegato de la parte actora, por el que se denuncia que la notificación del acta de disconformidad se dirigió nuevamente al domicilio fiscal, después de haber notificado la baja del local de la calle CCC y el alta de otro en la Avenida AAA, del mismo municipio, carece de la relevancia pretendida, dado que conforme al precepto transcrito, la misma se tiene por notificada. Finalmente, la liquidación tributaria resultante del procedimiento de inspección fue notificada el 20 de agosto de 2012 a la dirección últimamente citada.

APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. PLAZOS DE RESOLUCIÓN. UNA COSA ES EL INTENTO DE NOTIFICACIÓN A EFECTOS DE DAR POR CUMPLIDO EL PLAZO DE RESOLUCIÓN Y OTRA BIEN DISTINTA LOS SUPUESTOS EN QUE PUEDE DARSE POR NOTIFICADA LA RESOLUCIÓN. ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN CORRECTA; CADUCIDAD IMPROCEDENTE (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 16.05.2016, RECURSO Nº. 325/2013, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

FJ 4º.- De acuerdo con este último (at. 104.2 LGT), a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Partiendo del régimen normativo descrito, la cuestión se contrae a determinar si los intentos de notificación efectuados los días 14 y 15 de junio de 2012 pueden considerarse válidos, en cuyo caso no se habría sobrepasado el plazo de seis meses desde la notificación del inicio del procedimiento sancionador, que tuvo lugar el 19 de diciembre de 2011. Pues bien, a este respecto, no puede aceptarse el alegato de la parte actora, que confunde el intento de notificación, a efectos de dar por cumplido el plazo de resolución, con los supuestos en que puede darse por notificada la resolución, que es cosa distinta. En efecto, el artículo 111 de la LGT establece: *"Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como*

los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante. 2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma".

Pues bien, en el caso de autos, ha resultado acreditado que personado el agente tributario en el domicilio fiscal de la recurrente la persona que se encontraba presente y que en la visita del 15 de junio de 2012 resultó identificada, se negó a recoger la resolución así como a contactar con la administradora. Tal circunstancia determina que, de acuerdo con el artículo 104.2 de la LGT antes transcrito, debe considerarse que la Inspección cumplió el plazo de resolución previsto en el artículo 104.2 de la LGT, ya que a tales efectos es suficiente con que la notificación pueda tenerse por intentada, como así se ha acreditado; no siendo necesario, por tanto, que la resolución haya de tenerse por notificada. Por consiguiente, no se ha producido la caducidad alegada.

**INFRACCIONES Y SANCIONES
TRIBUTARIAS. PRINCIPIOS DE LA
POTESTAD SANCIONADORA.**

INSUFICIENTE MOTIVACIÓN DEL ELEMENTO SUBJETIVO DE LA CULPABILIDAD (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 28.04.2016, RECURSO Nº. 293/2014, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

FJ 2º.- En cuanto a la sanción impuesta el examen de su conformidad a derecho debe realizarse a partir de la motivación contenida en la resolución sancionadora. En ella, la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad en la concreta conducta objeto del expediente se sustenta en que no ha existido una interpretación razonable de la norma que haya llevado a una discrepancia razonable, sino una actitud discrepante injustificadamente con la norma fiscal y, por tanto, irrelevante en el marco de una responsabilidad que abarca incluso a simple negligencia, resultando por ello ocioso entrar a valorar si hubo malicia o ánimo defraudatorio en la conducta del contribuyente. Tal razonamiento en cuanto centrado exclusivamente en la ausencia de una interpretación razonable revela que la exigencia de una motivación suficiente del elemento subjetivo de la culpabilidad no se atiende en el presente caso. A este respecto conviene recordar que según doctrina reiterada del Tribunal

Supremo expresada por ejemplo en la STS de 7 de febrero de 2014, *"El principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agote todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, 'en particular' (el vigente art. 179,2.d) Ley 58/2003, dice 'entre otros supuestos, uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que al obligado tributario había 'puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios'; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es*

posible que no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente "sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto)" (véase entre las más recientes, sentencias de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero; de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero; de 17 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 2281/2009), FD Cuarto; y de 15 de enero de 2009, cit., FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente).

Por consiguiente, aún en el caso de que no pudiera reputarse de razonable la interpretación de la norma realizada por el sujeto pasivo, tal circunstancia no sería suficiente para entender que concurre culpabilidad en su conducta y, por tanto, no podría colegirse de modo independiente de tal circunstancia la procedencia de la sanción impuesta...". Por lo expuesto, el recurso debe ser estimado en este punto y con ello la sanción impuesta debe anularse por motivación insuficiente.

**INFRACCIONES Y SANCIONES
TRIBUTARIAS. PRINCIPIOS DE LA
POTESTAD SANCIONADORA. LA**

INSPECCIÓN DE TRIBUTOS MOTIVÓ DE MANERA SUFICIENTE EL ELEMENTO SUBJETIVO DE LA CULPABILIDAD (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 16.05.2016, RECURSO Nº. 325/2013, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁ CERES)

FJ 4º.- (...) Por lo que se refiere a la sanción impuesta en el expediente nº NNN, la infracción imputada a la recurrente es la prevista en el artículo 63.4.b) de la Ley 20/1991, consistente en la repercusión improcedente en factura de cuotas impositivas por personas que sean sujetos pasivos del Impuesto respecto de operaciones exentas o no sujetas, sin que se haya procedido a su declaración o devolución, debidamente acreditada, a quienes la soportaron. La concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad ha de considerarse en este caso suficientemente motivada por la Inspección, ya que la identifica en el hecho de que el recurrente, tras repercutir una cuota que no debió ser repercutida porque la operación estaba exenta, sin embargo no la incluyó en su declaración-liquidación, ni acreditó que la hubiera devuelto al adquirente. A este respecto no puede aceptarse la alegación de la recurrente cuando señala que la operación podía estar sujeta a ITP o al IGIC, pues lo cierto

es que habiendo repercutido IGIC por la operación, lo que debía seguirse de ello era la declaración de la cuota del IGIC repercutida, lo que no hizo. Esta sanción debe por tanto confirmarse.

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

COMPATIBILIDAD DE LOS BENEFICIOS RELATIVOS A LA ZEC Y A LA DIC. LA ZEC ES UNA AYUDA AL FUNCIONAMIENTO; RESPECTO A LA DIC NO ES POSIBLE UNA CALIFICACIÓN A PRIORI COMO AYUDA AL FUNCIONAMIENTO (NO SERÁN COMPATIBLES) O A LA INVERSIÓN (SÍ SERÁN COMPATIBLES) SINO QUE HABRÁ QUE ESTAR A CADA CASO CONCRETO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 08.03.2016, RECURSO Nº. 168/2014, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

FJ 5º.- (...) La Ley 19/94 establece en el art. 42.2 que *"los beneficios fiscales de la ZEC se podrán simultanear con otras ayudas a la inversión y a la creación de empleo dentro de los límites y con las condiciones establecidas en la normativa comunitaria"* y, en paralelo, la Decisión de la Comisión de 20 de

diciembre del 2006 que autoriza la prórroga del régimen ZEC, permitía que las ayudas concedida con arreglo al régimen (incentivos ZEC) puedan acumularse a las ayudas a la inversión y a la creación de empleo dentro de los límites establecidos en las DAR, por tanto se contempla la posibilidad de acumular las ayudas de funcionamiento con ayudas de otras fuentes o en diferentes formas siempre que no se produzca una sobrecompensación.

La calificación como ayuda mínimis de la DIC haría que a ella no quedaran sujetas a la previa obligación de notificar a las Comisión sobre su existencia e importe al estimar que no afecta los intercambios comerciales entre estados miembros al no falsear ni amenazar con falsear la competencia, mientras que la administración considera que se trata de una ayuda de estado y, por otra parte, estima que se trata de una ayuda de funcionamiento, calificación que tiene trascendencia tal como establece el art. 42,2 de la Ley 19/94 anteriormente transcrito.

La ZEC es una ayuda al funcionamiento, sin embargo, en relación a la DIC, no existe pronunciamiento claro en relación a a su naturaleza y por tanto habrá que examinar caso por caso si las

inversiones efectuadas son ayudas a la inversión o ayudas al funcionamiento, partiendo de que sí será compatible si se tratara de ayudas a la inversión y creación de empleo y no si se trata de ayudas al funcionamiento ex artículo 42 de la Ley 19/94 sin que quepa, como se examina a continuación calificar la DIC a priori como ayuda al funcionamiento o a la inversión.

FJ 6º.- El Reglamento (CE) nº 1628/2006 de la Comisión relativo a la aplicación de los art 87 y 88 del Tratado a las ayudas señala que tendrán la consideración de inversión inicial, conforme a su art. 2.1 letra c): *"i) una inversión en activos materiales e inmateriales para la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de un establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento en nuevos productos adicionales o un cambio fundamental en el proceso de producción global de un establecimiento existente, o ii) la adquisición de activos fijos vinculados directamente a un establecimiento, cuando este establecimiento haya cerrado o lo hubiera hecho de no haber sido adquirido, y los activos son adquiridos por un inversor independiente. Añadiendo en su letra e) que tienen la consideración de activos materiales los*

correspondientes a ..."instalaciones / maquinaria".

Declarando, así mismo, que dichas ayudas a la inversión inicial serán compatibles, art. 4, y por tanto estarán exenta del requisito de notificación del art. 88,3 del Tratado cuando *"a) se conceda a regiones subvencionables mediante ayuda regional, según se establecen en el mapa de ayuda regional aprobado para el Estado miembro correspondiente durante el período 2007-2013; b) la intensidad de la ayuda en equivalente actual de la ayuda bruta no supere el límite máximo de ayuda regional vigente en el momento en que se conceda la ayuda para la región en la que se realiza la inversión, según se establece en el mapa de ayuda regional aprobado para el Estado miembro correspondiente durante el período 2007-2013."*

Las Directrices sobre ayudas de estado de finalidad regional para el periodo 2007-2013, publicadas en el Diario Oficial de la UE de 4/3/2006, dentro del que se encuentra el ejercicio 2007 examinado, reconoce en su Anexo V relativo a la cobertura ayuda regional y dentro de España a Canarias al amparo del art. 87.3 del Tratado de la UE, declarando en el punto 11 que no existe obligación de

notificar los regímenes de ayudas de estado de finalidad regional si cumplen los requisitos establecidos en los reglamentos, estableciendo dentro del punto 4, relativo a ayudas regionales a la inversión, que se entiende por tales aquellas concedidas para un proyecto de inversión inicial (4,1,1 -33) y por inversión inicial conforme al punto 34 *aquella "inversión en activos materiales o inmateriales relativos a creación de un nuevo establecimiento, ampliación del ya existente, diversificación de la producción para atender a mercados de productos nuevos y adicionales así como una transformación fundamental en el proceso global de producción de un establecimiento ya existente, añadiendo que por activos materiales se entienden los "relativos a terrenos, edificio e instalaciones/máquinas". Señalando que la forma de ayuda será variable, pueden consistir en "subvenciones, préstamos a tipo reducido o bonificaciones de intereses, garantías estatales,.. exenciones so reducciones fiscales.."* (punto 37)

Dicho reglamento fue modificado por el Reglamento 800/2008 que mantiene idéntica definición de ayudas a la inversión y compatibilidad de la ayuda de inversión y empleo a favor de la PYME.

Finalmente ha de señalarse que la DA 2º del RD Ley 15/2014 señala en su punto 1º párrafo segundo que *"se observará lo preceptuado en el Reglamento (UE) nº 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio del 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los art. 107 y 108 del Tratado" añadiendo el punto segundo que "la aplicación de los beneficios fiscales que tengan la consideración de ayudas regionales al funcionamiento .. art. 94 de la Ley 20/1991 .. estarán sujetas al límite conjunto"*.

Por último, el RD 1022/2015 que modifica el RD 1758/2007, de 28 de diciembre, que aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/94 reitera en su art. 6 los conceptos antes señalados, así dispone que *"de conformidad con lo establecido en el artículo 2 del Reglamento (UE) nº 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014 , por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, a los efectos de este Reglamento se entenderá por:*

a) *"Ayudas regionales de funcionamiento": Ayudas para reducir los gastos corrientes de una empresa*

no relacionados con una inversión inicial; incluye categorías de costes tales como los costes de personal, materiales, servicios contratados, comunicaciones, energía, mantenimiento, alquileres, administración, etcétera, pero excluye los gastos de amortización y los costes de financiación si se incluyeron en los costes subvencionables cuando se concedió la ayuda a la inversión.

En particular, tienen tal consideración, a efectos de lo dispuesto en la Ley 19/1994, de 6 de julio (LA LEY 2415/1994), las previstas en el apartado 1 del artículo 36 de este Reglamento.

b) "Ayudas regionales a la inversión": Ayudas regionales concedidas para una inversión inicial.

En particular, tienen tal consideración, a efectos de lo dispuesto en la Ley 19/1994, de 6 de julio (LA LEY 2415/1994), las previstas en el apartado 2 del artículo 36 de este Reglamento.

A su vez, tienen la consideración de inversión inicial, a efectos de lo dispuesto en la Ley 19/1994, de 6 de julio, y en este Reglamento, las siguientes: a) La inversión en activos materiales e inmateriales relacionada con la

creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de la capacidad de un establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento en productos que anteriormente no se producían en el mismo o una transformación fundamental del proceso global de producción de un establecimiento existente o, b) La adquisición de activos pertenecientes a un establecimiento que ha cerrado o que habría cerrado si no hubiera sido adquirido y que es comprado por un inversor no vinculado al vendedor. La mera adquisición de las acciones de una empresa no se considerará inversión inicial.»

Añadiendo el art. 36 relativo a ayudas de estado que "A los efectos del seguimiento y control de la acumulación de ayudas establecido en el Reglamento (UE) n.o 651/2014 de la Comisión de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado (DO L 187, de 26.6.2014), y en la disposición adicional cuarta del Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, tienen la consideración de:

"Ayudas regionales al funcionamiento" los siguientes incentivos y regímenes: b) El régimen de deducción por inversiones en Canarias regulado en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, y las deducciones a las que se refieren las disposiciones adicionales decimotercera y decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, a excepción de la deducción señalada en el número 4 de este artículo, cuando las inversiones realizadas no tengan la consideración de "inversión inicial" de conformidad con el artículo 6 de este Reglamento .c) Los incentivos de la Zona Especial Canaria regulados en los artículos 43 a 46 de la Ley 19/1994, de 6 de julio. 2. "Ayudas regionales a la inversión" los siguientes incentivos y regímenes: b) El régimen de deducción por inversiones en Canarias regulado en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, y las deducciones a las que se refieren las disposiciones adicionales decimotercera y decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, a excepción de la deducción señalada en el número 4 de este artículo, cuando las inversiones realizadas tengan la consideración de «inversión inicial» artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de conformidad con el artículo 6 de este Reglamento."

Por tanto la DIC podrá tener la consideración de ayuda a la inversión o al funcionamiento teniendo en cuenta su concreta aplicación.

Ello nos lleva, tal como se señaló en el fundamento de derecho anterior, y es corroborado por las recientes modificaciones legislativas, a estimar que la **DIC** no puede ser clasificada, ab initio, como ayuda a la inversión o al funcionamiento sino que deberá atenderse a cada actuación concreta.

Así en el presente recurso en el que lo adquirido son furgones y una carretilla, dichas adquisiciones deben tener la consideración de activos materiales a los efectos del Reglamento 1628/2006 de la Comisión, en concreto cuando el art. 2,1 letra c) considera inversión inicial aquella inversión en activos materiales e inmateriales para la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de un establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento en nuevos productos adicionales o un cambio fundamental en el proceso de producción global de un establecimiento existente, o ii) la adquisición de activos fijos vinculados directamente a un establecimiento, cuando este establecimiento haya cerrado o lo hubiera hecho de no

haber sido adquirido, y los activos son adquiridos por un inversor independiente. Añadiendo en su letra e) que tienen la consideración de activos materiales los correspondientes a ..."instalaciones / maquinaria".

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (RIC). IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EN LOS CASOS DE APORTACIÓN DE RAMA DE ACTIVIDAD, EN LA QUE SE ENCUENTREN BIENES QUE FUERON OBJETO DE LA MATERIALIZACIÓN DE LA RIC, LA ENTIDAD ADQUIRENTE ASUME EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DE MANTENIMIENTO QUE DEBÍA CUMPLIR LA ENTIDAD TRANSMITENTE, SIN QUE PUEDA ENTENDERSE QUE LA TRANSMISIÓN SUPONGA UN INCUMPLIMIENTO POR PARTE DE LA ENTIDAD APORTANTE, DEBIDO AL CARÁCTER NEUTRAL DE LA FISCALIDAD DE ESTE TIPO DE OPERACIONES: LAS DECISIONES EMPRESARIALES SOBRE CONCENTRACIÓN DE EMPRESAS NO PUEDEN VERSE IMPEDIDAS, OBSTACULIZADAS O CONDICIONADAS POR RAZONES DE CARÁCTER FISCAL (TS, SENTENCIA 10.03.2016, RECURSO Nº. 3528/2014; PONENTE: EMILIO FRÍAS PONCE)

FJ 3º.- La cuestión que se debate no es otra que la de determinar si cabe traspasar la obligación tributaria de

mantenimiento de la RIC con motivo de una aportación no dineraria de rama de actividad para suscribir una ampliación de capital, con cesión de todos los derechos y obligaciones relacionados con los activos y pasivos traspasados, en un caso como el litigioso en que la cuenta contable de la RIC siempre estuvo recogida en el pasivo de la sociedad, diferenciada y con título apropiado, antes y después de la suscripción de la ampliación de capital.

Pues bien, esta Sala ... ha tenido ocasión de pronunciarse en la sentencia de 6 de marzo de 2014, rec. 6439/2011, en relación con una operación de absorción, en la que no se discutía que los bienes en que se materializa la inversión y la reserva en sí podían pasar a formar parte de otra entidad, sin la pérdida del beneficio fiscal, siempre que la entidad destinataria cumpla el requisito del mantenimiento de la reserva en una cuenta separada, independiente y con denominación adecuada, pues el punto debatido se centraba precisamente en la forma en que se había reflejado el mantenimiento de la reserva en la entidad absorbente, al haberse detectado por la Inspección que existía cuenta específica de mantenimiento de la RIC de las sociedades absorbidas, porque las

diferencias como consecuencia de la fusión se llevaron a la cuenta "reserva de fusión".

La misma solución ha de predicarse respecto de la operación ahora controvertida, cuando no se discute el reflejo adecuado en la contabilidad de la adquirente del resultado de la transmisión, porque la entidad se acogió al régimen especial de fusiones previsto en la Norma Foral Alavesa 24/1996, del Impuesto sobre Sociedades, lo que determina que la adquirente de la rama de actividad, participada casi en su totalidad por la transmitente, asumiera como sucesora los derechos y obligaciones de dicha entidad.

En efecto, dicha ley, art. 140, en la misma línea que la estatal, art. 90.2 del actual Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, indica que cuando la sucesión no sea a título universal, la transmisión se producirá únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos, asumiendo la entidad adquirente el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente, en cuanto que estuviesen referidos a los bienes y derechos transmitidos.

Ante esta realidad, no puede considerarse infringido el art. 27.3 de la ley 19/1994, porque lo que prohíbe el precepto es la disposición de la dotación, lo que no puede entenderse que suceda cuando ésta se traslada íntegramente, con el carácter indisponible, junto el activo, aunque no nos encontremos ante un supuesto de sucesión a título universal como ocurre en el caso de la absorción, toda vez que la aportación de rama de actividad produce también una sucesión universal, si bien limitada a la actividad económica que, por medio del patrimonio, se traslada.

En definitiva, hay que entender que también en aquellos casos en los que se realiza una aportación de rama de actividad, en la que se encuentren bienes que fueron objeto de la materialización de la RIC, la entidad adquirente asume el cumplimiento de los requisitos de mantenimiento que debía cumplir la entidad transmitente, sin que pueda entenderse que la transmisión suponga un incumplimiento por parte de la entidad aportante, sino que, por el contrario, y debido al carácter neutral de la fiscalidad de este tipo de operaciones, la entidad adquirente está obligada a continuar con el requisito exigido.

La razón por la cual en los supuestos de reestructuración empresarial consistentes en una aportación de rama de actividad el legislador establece, no sólo el diferimento de las rentas generadas con ocasión de la transmisión de los elementos integrantes de la actividad, sino también la subrogación de la entidad adquirente en los derechos y obligaciones tributarias que se derivan de los bienes integrados en la empresa transmitida, tiene que ver con la intención de que las decisiones empresariales sobre concentración de empresas no se vean impedidas, obstaculizadas o condicionadas por razones de carácter fiscal.

Frente a lo anterior no cabe alegar que las reservas en sí no se transmiten en las operaciones contempladas en el régimen especial fiscal, pues ello no puede suponer una imposibilidad jurídica para que otro sujeto cumpla con los requisitos pendientes, condicionantes del disfrute del beneficio, lo que impide aceptar la tesis del Abogado del Estado, máxime cuando la norma no establece que en supuestos de aportación de rama de actividad los beneficios fiscales condicionados al mantenimiento de una inversión incluida en la rama, se considerarían incumplidos por la aportación.

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (RIC). IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. ACTIVOS FIJOS USADOS: NECESIDAD DE QUE SUPONGAN UNA "MEJORA TECNOLÓGICA"; EN EL CONCEPTO DE "MEJORA TECNOLÓGICA", ADEMÁS DE LAS "INNOVACIONES RADICALES O ESTRATÉGICAS" (QUE EXIGEN INVERTIR EN I+D), TAMBIÉN CABEN LAS LLAMADAS "INNOVACIONES INCREMENTALES", QUE SON AQUELLAS QUE SE REALIZAN EN LOS PRODUCTOS, SERVICIOS O PROCESOS EXISTENTES EN LA EMPRESA CON EL FIN DE MEJORAR SU DESEMPEÑO EN EL MERCADO Y QUE, POR LO GENERAL, CONTRIBUYEN A QUE LA EMPRESA PUEDA COMPETIR EN EL CORTO Y MEDIO PLAZO, PUES EL RESULTADO QUE SE CONSIGUE ES UN MEJOR POSICIONAMIENTO EN EL MERCADO Y UNA MAYOR COMPETITIVIDAD DE LA EMPRESA. SIN EMBARGO, NO RESULTA SUFICIENTE QUE LA INVERSIÓN HAYA SUPUESTO UNA "MEJORA ECONÓMICA" NI UN MERO CAMBIO ESTÉTICO O MENOR PARA DIFERENCIAR EL PRODUCTO DE OTROS SIMILARES PUES ELLO TAMBIÉN SERÍA DESNATURALIZAR EL CONCEPTO DE "MEJORA TECNOLÓGICA" (AN, SENTENCIA 16.03.2016, RECURSO Nº. 583/2013; PONENTE: MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA)

FJ 4º.- En cuanto al fondo del asunto, es evidente que la solución del presente litigio depende ... "de la materialización de la RIC en el hotel

BBBB toda vez que, a su juicio [de la Administración], la compra del establecimiento no supuso una mejora tecnológica para la entidad".

Conviene precisar que la cuestión suscitada ha sido objeto de análisis en el Rec. 579/2013, donde se practicó la prueba pericial y cuyo resultado, por Auto de 10 de junio de 2014, se acordó extender a este litigio. Siendo deliberado de forma conjunta este recurso con los nº 580 y 581/2013.

Pues bien, en el Rec. 579/2013 hemos analizado la decisión de la Administración de *"considerar improcedente la aplicación por la entidad de la deducción en la cuota por inversiones en activos en Canarias, correspondiente a la Reserva de Inversiones en Canarias (RIC), materializada en 2002 con la adquisición del Hotel BBBB"* por estimar *"la Inspección que la compra de ese establecimiento hotelero, activo fijo usado, no supone una mejora tecnológica para la empresa, puesto que no puede decirse que haya significado ningún cambio cualitativo para la misma, ni tan siquiera de disminución del coste de producción, habiéndose producido únicamente una ampliación de la capacidad productiva de la empresa mediante la compra de*

un establecimiento que ya funcionaba".

"El concepto de "mejora tecnológica" utilizado en el artículo 27 de la Ley 19/1994 debe ser interpretado de manera acorde con el espíritu inspirador de la propia Ley, cuya Exposición de Motivos señalaba como uno de los principios estratégicos informadores del nuevo régimen económico-fiscal de Canarias, plasmado en la Ley, el de *"incorporar un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos, de tal modo que verdaderamente genere decisiones inversoras, dinamice la localización de actividades en zonas de escasa autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial"*. En la misma línea, la mencionada Exposición de Motivos justificaba el calificativo de "especial" en varios elementos, entre los que citaba el de *"contar con un bloque de incentivos destinados a compensar problemas de discontinuidad territorial y en promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias"*, señalando como explicación justificativa de la inclusión de las medidas fiscales incorporadas en el Capítulo II de su Título IV, que el modelo económico

que subyace tras los planteamientos globales expresamente reflejados en el texto de la Ley demanda *"la adopción de determinadas medidas de naturaleza fiscal, como son las tendentes a fomentar las inversiones privadas en Canarias..."*.

Es este, por tanto, el contexto en el que debe realizarse la interpretación del artículo 27 y, singularmente, de la expresión "mejora tecnológica".

Y, para delimitar el alcance de la expresión "mejora tecnológica", en la que se concreta la polémica entre las partes, debemos acudir a nuestra sentencia de 20 de febrero de 2014 (recurso nº 111/2011), en la que señalábamos que este concepto ya venía recogido en el artículo 94 de la Ley 20/1991 , a propósito de la aplicación de la deducción por inversiones en Canarias, que fue objeto de desarrollo por el Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, cuyo artículo 2º aludía al significado de mejora tecnológica en los siguientes términos: *"Dos. Para tener derecho a esta deducción, la adquisición del elemento de activo fijo usado ha de suponer una evidente mejora tecnológica para la Empresa, debiéndose acreditar esta circunstancia, en caso de comprobación o investigación de la*

situación tributaria del sujeto pasivo, mediante la justificación de que el elemento objeto de la deducción va a producir o ha producido alguno de los siguientes efectos: - Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio. - Mejora de la calidad del bien o servicio."

También en esa sentencia recordábamos que la interpretación que ha efectuado la Administración sobre este concepto es -por regla general- casuística, dependiendo de las circunstancias y actividades de la empresa consultante y, en tal sentido, hacíamos mención de la Consulta Nº 0344-97 (fecha salida, 19/02/1997), en la que se señalaba que "(...) los conceptos de "mejora tecnológica" y "mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario" a los que se refiere el mencionado artículo 27.4 son conceptos jurídicos indeterminados cuya existencia o no, no puede definirse de manera general sino que habrá que determinarla en cada caso" y de la Consulta nº 1197-99 (fecha salida 13/07/1999), en la que se indicaba que "(...) no cabe duda alguna que la adquisición de edificaciones puede suponer una mejora tecnológica cuando coadyuva a la disminución del coste de producción del bien o servicio o cuando mejora la calidad del bien o servicio", añadiendo:

"Como puede advertirse de lo hasta ahora expuesto, y en contestación a la segunda cuestión planteada, las expresiones "inversiones en activos fijos usados" y "evidente mejora tecnológica", contenidas en el mencionado artículo 2 del Real Decreto 241/1992, resultan aplicables a la hora de interpretar el tenor del artículo 27 de la Ley 19/1994, si bien conviene destacar que este último precepto, al referirse a los activos fijos usados, requiere "una mejora tecnológica para la empresa", sin referencia, por tanto, al adjetivo "evidente", empleado en el artículo 2º del citado Real Decreto 241/1992, redacción que supone admitir una definición menos restrictiva que la precedente."

De estos razonamientos cabe deducir, por tanto, que la expresión "mejora tecnológica" no puede ser objeto de una interpretación tan restrictiva que sólo admita dentro de sus márgenes aquellos supuestos en los que la empresa haya llevado a cabo una "evidente" innovación en los materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes, entendida como una innovación "radical" o "sustancial" de los mismos, pues esto es más propio del concepto de actividad de I+D que se recogía en el artículo 33 de la Ley 45/1995 (al que

se refiere la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2013, RC 6383/2011).

Por el contrario, en el concepto de "mejora tecnológica" al que ahora nos referimos tienen cabida, además de lo que la doctrina denomina como "innovaciones radicales o estratégicas" (que exigen invertir en I+D), las llamadas "innovaciones incrementales", que son aquellas que se realizan en los productos, servicios o procesos existentes en la empresa con el fin de mejorar su desempeño en el mercado y que, por lo general, contribuyen a que la empresa pueda competir en el corto y medio plazo.

Ambos tipos de innovaciones pueden proyectarse sobre los productos, servicios o procesos empresariales, siendo su adecuada gestión una necesidad estratégica de la empresa para poder competir en el mercado.

Por ello, ese concepto de "mejora tecnológica" entendida como innovación incremental o, en su caso, radical, resulta del todo coherente con las previsiones de la Ley 19/1994 y también con las del antes citado Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, que exigía justificar que el elemento objeto de la deducción fuera a producir o hubiera producido, como

efecto, la disminución del coste de producción unitario del bien o servicio, o la mejora de la calidad del bien o servicio, pues en ambos casos el resultado que se conseguiría sería el de un mejor posicionamiento en el mercado y una mayor competitividad de la empresa, resultado que, como antes hemos visto, estaba presente en la mente del legislador como objetivo a alcanzar cuando introdujo este incentivo fiscal en la Ley 19/1994.

Esta conclusión no significa, sin embargo, que haya de admitirse la efectividad de este incentivo fiscal por el sólo hecho de que se demuestre que la adquisición o incorporación del bien al patrimonio de la empresa haya significado para ésta una "mejora económica" (como ya dijimos en nuestra sentencia de 19 de enero de 2012, recurso nº 84/2009), ni tampoco que la "mejora tecnológica" pueda consistir, simplemente, en un mero cambio estético o menor para diferenciar el producto de otros similares (como recordábamos en nuestra sentencia de 31 de marzo de 2010, recurso nº 305/2007), pues ello significaría -al igual que en el caso contrario, esto es, en el de exigir que la "mejora tecnológica" se traduzca exclusivamente en innovaciones radicales- desnaturalizar el concepto de "mejora tecnológica" al

que se refiere el artículo 27 de la Ley 19/1994.

Por tanto, a la luz de las consideraciones expresadas cabe afirmar que el concepto jurídico indeterminado de "mejora tecnológica", al que se refiere el artículo 27 de la Ley 19/1994 , quedará debidamente integrado cuando quepa apreciar, en el caso concreto examinado, que las innovaciones radicales o incrementales en los productos, servicios o procesos existentes en la empresa vayan a producir o hayan producido la disminución del coste de producción unitario del bien o servicio o la mejora de la calidad del bien o servicio" .

FJ 5º.- Aplicando la anterior doctrina al caso de autos, continúa la sentencia "la solución de la cuestión polémica debe ser favorable a la parte actora.

Para alcanzar esta conclusión hemos valorado las pruebas aportadas por la parte actora (informes periciales elaborados, respectivamente, por ... y por ...) y, singularmente, las conclusiones alcanzadas por el perito en su informe, de las que se deduce, inequívocamente, que con la adquisición del inmueble usado la

recurrente "mejoró la calidad de sus servicios al poder ampliar su oferta de alojamientos en la misma zona geográfica en la que venía actuando hasta 2002", así como que dicha adquisición "produjo una disminución de los costes de explotación más significativos de LLL en términos absolutos, al tiempo que una reducción del coste unitario por estancia o producto" y permitió a la entidad "ampliar y mejorar su oferta de alojamientos, solucionado el problema de no poder atender, hasta entonces, una demanda de estancia de tipo familiar, que se venía desviando hacia otras empresas competidoras que actuaban en el sector ofreciendo este producto".

Igualmente, el citado perito pone de manifiesto en su informe que, a partir de la adquisición, la entidad "tuvo que diseñar nuevos procedimientos administrativos y contables para controlar una nueva modalidad de alojamiento respecto a la que actuaba hasta entonces".

Quiere ello decir que la adquisición del inmueble usado trajo consigo la incorporación a la empresa de nuevas técnicas o procedimientos de gestión administrativa y contable para poder prestar adecuadamente los servicios de hostelería que, aunque anteriormente ya constituían

el objeto de la actividad de aquélla, a partir de entonces se vieron cualitativa y cuantitativamente mejorados e incrementados al proyectarse no sólo sobre la actividad de estricto alojamiento hotelero, sino también sobre la de alquiler de apartamentos a familias.

Por ello, no nos ofrece duda que la adquisición mencionada encaja en el espíritu y finalidad que el legislador tuvo presente al incluir en el texto de la Ley 19/1994 este incentivo fiscal.

En consecuencia, procede estimar el recurso en lo referido a la cuestión analizada y anular la resolución impugnada en este extremo, en cuanto vino a confirmar la regularización practicada sin reconocer a la recurrente su derecho a materializar la RIC en la adquisición del Hotel BBBB".

Lo anterior implica que la regularización efectuada, en relación con el ejercicio 2005, al partir del no reconocimiento a la recurrente de su derecho a materializar la RIC en la adquisición del Hotel BBBB no fue correcta y por lo tanto, en este punto, el motivo debe ser estimado.

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (RIC). IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REGULARIZACIÓN POR

INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS DE MATERIALIZACIÓN Y MANTENIMIENTO. SOCIEDADES PATRIMONIALES: NO EXISTE NINGUNA PARTICULARIDAD O RÉGIMEN DIFERENCIADO PARA LA APLICACIÓN DEL INCENTIVO RIC EN RELACIÓN CON ESTE TIPO DE ENTIDADES (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 28.06.2016, RECURSO Nº. 367/2014, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

FJ 4º.- En lo que concierne a la cuestión de fondo ha de tenerse en cuenta que, aunque la liquidación practicada es fruto de la regularización de distintos elementos determinantes de la deuda tributaria por los ejercicios 2004 y 2005, el recurso se circunscribe exclusivamente, por lo que se refiere a la liquidación, a la discrepancia con el modo en que se efectuó por la Administración la regularización, en el año 2005, por incumplimiento de los requisitos de materialización y mantenimiento de la RIC. A este respecto ha de tenerse en cuenta como antecedente fáctico de interés que, según se desprende del acta de inspección, la entidad recurrente tributó desde 1999 a 2003 en el régimen general del Impuesto de Sociedades, y aplicó ajustes extra fiscales negativos en las bases imponibles por dotaciones a la RIC, mientras que en 2004 y 2005 tributó

por este impuesto en el régimen de sociedades patrimoniales. Es decir, que la actora en los períodos en que dotó la RIC posteriormente incumplida -en cuanto a su materialización o mantenimiento-, tributó en el régimen general. No se contiene ninguna referencia en el escrito de demanda al hecho de que la dotación se efectuara en su día, como era lo procedente, en la base imponible, por lo que la controversia ha de resolverse circunscribiendo el análisis a la cuestión interpretativa en torno a la cual se produce la discrepancia. A este respecto se observa que el razonamiento en el que se apoya la contestación a la demanda es el criterio sostenido por la Administración tributaria sobre el modo en que han de aplicar el incentivo RIC las sociedades patrimoniales; pero ha de advertirse que lo discutido aquí no es el modo en que habían de aplicar el incentivo RIC este tipo de sociedades, sino el modo en que habían de regularizar su situación tributaria en el Impuesto de Sociedades cuando se produjera el incumplimiento de los requisitos de materialización y mantenimiento de la RIC dotada. Aunque ciertamente, debe existir una correlación entre el modo en que se considera aplicable el incentivo y el modo en que procede realizar la regularización en caso de incumplimiento, y quizá a ello

obedezca la línea argumentativa de la Administración demandada, no es menos cierto que en el presente caso, dicha correlación no podría darse, dado que la entidad, como se ha señalado no aplicó el incentivo que ahora se regulariza mediante la deducción en cuota, porque en los períodos impositivos a los que se refiere la dotación RIC ahora regularizada, no existía el régimen especial de las sociedades patrimoniales. Se trata pues de dilucidar, ante el silencio del artículo 27 de la Ley 19/1994 de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, así como del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades -al que se incorpora la regulación del régimen especial de las sociedades patrimoniales contenida en la Ley 46/2002 de 18 de diciembre- cómo debe efectuarse la regularización de la situación tributaria de las sociedades patrimoniales en caso de incumplimiento de los requisitos para el disfrute del incentivo de la RIC. Por lo que se refiere al TRLIS no se contiene referencia expresa a este extremo, dado que su artículo 61.3 c) solo se refiere a las deducciones que pueden aplicarse en la cuota íntegra, entre las que se encuentran las deducciones por incentivos y

estímulos a la inversión empresarial - a excepción de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios- previstos en el propio texto refundido. Por otro lado, el artículo 27 de la Ley 19/1994, en la redacción vigente en los períodos objeto de comprobación, establece en su apartado primero lo siguiente: *"Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo"*. Sobre las consecuencias del incumplimiento de los requisitos de materialización y mantenimiento, su apartado octavo establece: *"El cumplimiento de los requisitos contemplados en este artículo podrá acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho. A estos efectos, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo. La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones*

diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma. Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente, calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible".

Sobre la aplicación del incentivo RIC a las personas jurídicas, el apartado noveno del citado artículo establece: *"Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias. La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la*

cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias. Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 3 a 8 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas".

De la regulación transcrita se desprende con claridad que no se contempla particularidad alguna en relación con las sociedades patrimoniales, sino que la aplicación del incentivo RIC ha de producirse para todas las entidades sujetas al Impuesto de Sociedades, mediante una reducción de la base imponible. Del mismo modo, la regularización por incumplimiento de cualquiera de los requisitos exigidos por la norma para su disfrute, debe realizarse mediante la integración en la base imponible del importe en que previamente se minoró aquella. Ha de tenerse en cuenta que el transcrito apartado octavo del artículo 27 fue objeto de modificación por el artículo 10 de la Ley 53/2002 de 30 de diciembre, sin que si el legislador con ocasión de esta Ley o de cualquier otra posterior haya introducido medida específica alguna de regularización para las sociedades patrimoniales.

Lo expuesto lleva a esta Sala apreciar que la interpretación sostenida por la Administración Tributaria, acogida en la resolución recurrida carece de sustento a la luz de una comprensión, en sus propios términos, de las normas transcritas: La primera de ellas no permite extender al mecanismo de regularización de la RIC lo establecido para las sociedades profesionales en relación con las deducciones en la cuota, en los términos ya razonados. Por otro lado, la Ley 19/1994 establece el modo en que debe aplicarse el incentivo RIC y el modo en que debe revertirse la aplicación del mismo por incumplimiento de los requisitos para su disfrute distinguiendo claramente el régimen aplicable a los sujetos pasivos del IS y del IRPF, sin establecer, en relación con las sociedades patrimoniales un régimen diferenciado o intermedio. A mayor abundamiento debe advertirse que, de considerar, en hipótesis, aplicable a estas entidades la regularización en cuota que se postula por la Administración, el tipo de gravamen aplicable no sería el previsto en el artículo 61.3 del TRLIRPF, sino el tipo medio de gravamen, conforme al artículo 27.9 de la Ley 19/1994 . Todo lo cual conduce a estimar el recurso en cuanto a la cuestión interpretativa formulada y, con ello, a la anulación

de la liquidación en el importe de la misma derivado de la regularización en cuota practicada como consecuencia del incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute del incentivo de la RIC.

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. REQUISITO DE LA INMEDIATA PUESTA EN FUNCIONAMIENTO DE LOS BIENES DE INVERSIÓN ADQUIRIDOS: INCUMPLIMIENTO; LA EMISIÓN DE UNA ÚNICA FACTURA NO PUEDE DAR COBERTURA AL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN EL INMUEBLE LITIGIOSO NO SIENDO TAMPOCO APRECIABLE EL ARRENDAMIENTO POR NO DARSE LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS EN EL ART. 25 DE LA LEY 19/94; ES INCUESTIONABLE QUE NO SE CORRESPONDE EN ABSOLUTO LA ALTA INVERSIÓN REALIZADA CON LOS RESULTADOS OFRECIDOS; RESULTA IMPROCEDENTE LA EXENCIÓN CUANDO NO SE APORTA PRÁCTICAMENTE NINGÚN JUSTIFICANTE DE LA ACTIVIDAD (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 12.02.2016, RECURSO Nº. 284/2014; PONENTE: JAIME BORRÁS MOYA).

FJ 2º.- (...) El núcleo litigioso se centra en determinar si la adquisición de finca realizada por la entidad actora puede o no acogerse

válidamente a la exención regulada en el art. 25 de la ley 19/94 en la redacción anterior a la ley 12/06, de 29 de diciembre, que permite eludir el impuesto sobre transmisiones patrimoniales respecto de la adquisición patrimonial de bienes de inversión situados en Canarias siempre que los mismos entren inmediatamente en funcionamiento, estableciendo el citado precepto la previsión de que cuando se trate de terrenos adquiridos para su edificación, de bienes para cuya puesta en funcionamiento sea necesaria la ultimación de su instalación o montaje, o de bienes que vayan a ser utilizados en actividades empresariales o profesionales cuyo desarrollo exija autorización administrativa, se produce una salvedad al repetido requisito de inmediatez, señalando, sin embargo que las actividades de edificación, instalación o montaje, o la consecución de los permisos administrativos y proyectos técnicos previos que fueran necesarios para la edificación o desarrollo de las actividades empresariales o profesionales deberán ser acometidos inmediatamente, sin que exista discontinuidad entre las diferentes actuaciones. En consecuencia, se trata simplemente de determinar si, como afirma la administración, la actora no puso inmediatamente en

funcionamiento el bien de inversión, o si, por el contrario existió la repetida intermediación. Así, el TEAR considera, y el Abogado del Estado refrenda, que no hubo tal puesta en funcionamiento ya que la emisión de una única factura no puede dar cobertura al desarrollo de una actividad económica en el inmueble litigioso no siendo tampoco apreciable el arrendamiento por no darse los requisitos establecidos en el art. 25 de la ley 19/94. Pues bien la Sala debe compartir tal punto de vista ya que, a pesar de que la documental aportada con la demanda podría poner de manifiesto que la recurrente realizó actuaciones tendentes a cumplir con la exigencia del antes citado precepto para la entrada en funcionamiento inmediata del bien de inversión de que se trata, es incuestionable que no se corresponde en absoluto la alta inversión realizada más de 700.000 euros, con los resultados ofrecidos, siendo apreciable el argumento de la administración codemandada en su escrito de contestación en el sentido de que del examen de los modelos 425, de declaración resumen anual de operaciones de los ejercicios 2007 a 2009, se comprueba que aparte del servicio prestado a MMM S.L. no se declaró ninguna otra actividad. Y es que, si bien es cierto que esta Sala se ha pronunciado en casos semejantes al que nos ocupa en el sentido de que

la parte que pretende beneficiarse de la exención tributaria contenida en el art. 25 de la ley 19/94 cumple cuando lleva a cabo las gestiones oportunas para lograr el fin perseguido, no pudiendo exigirse como es lógico, que tales gestiones tengan éxito inmediatamente, claramente resulta improcedente la exención cuando no se aporta prácticamente ningún justificante de la actividad, considerando la Sala que en el presente supuesto la recurrente no ha probado de manera adecuada haber procedido de conformidad con la normativa expuesta para lograr la exención del impuesto sobre transmisiones patrimoniales de que se trata.

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. NO DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS LIQUIDADAS POR LA ADMINISTRACIÓN EN UN PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS CUANDO LA CONDUCTA SEA CONSTITUTIVA DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA. RÉGIMEN TRANSITORIO: LO RELEVANTE PARA APLICAR LA NORMA ES LA FECHA EN QUE SE INICIE EL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y NO EL PERIODO REGULARIZADO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 22.02.2016, RECURSO Nº. 143/2014,

PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

FJ 2º.- En relación con el segundo elemento determinante de la liquidación impugnada, esto es la deducibilidad de la cuota liquidada por la Administración con ocasión de un procedimiento de inspección anterior, ha de traerse a colación el artículo 25.8 de la Ley 19/1994, a cuyo tenor: *“No podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario liquidadas en el desarrollo de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o de inspección, cuando la conducta del sujeto pasivo sea constitutiva de infracción tributaria”*. Por otro lado, según el apartado segundo de la Disposición transitoria primera del RD Ley 12/2006, *“Lo establecido en el apartado 8 del artículo 25 de la Ley 19/1994 resulta aplicable a las cuotas liquidadas del Impuesto General Indirecto Canario como consecuencia de procedimientos de verificación de datos, comprobación limitada o de inspección, cuya comunicación de inicio se notifique o se entienda notificada con posterioridad a la entrada en vigor de este Real Decreto-ley”* entrada en vigor que tuvo lugar el 1 de enero de 2007. Lo determinante, pues, para determinar el alcance temporal de la modificación

referida no es, como parece afirmar la parte actora, el ejercicio respecto del cual se efectúa la regularización, sino la fecha en que se inicia el procedimiento de verificación, comprobación limitada o inspección del que deriva la cuota liquidada por la Administración, sin que tampoco quepa invocar en apoyo de la actuación del recurrente, un criterio interpretativo sentado por la Administración con anterioridad a la modificación de la norma en cuestión, tal como señala la Administración demandada.

Teniendo ello en cuenta, es lo cierto que la ahora recurrente aplicó en la autoliquidación del cuarto trimestre del año 2010 una deducción por importe de 228.550 € correspondiente a la cuota del IGIC liquidada por la Administración Tributaria mediante resolución de 8 de febrero de 2010, dictada en el seno de un procedimiento inspector como consecuencia de haberse acogido aquel, indebidamente, a la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en relación con determinadas compraventas efectuadas en los años 2005 y 2006; liquidación que dio lugar a la incoación de un expediente sancionador del que resultó la imposición de una sanción tributaria confirmada por sentencia de esta Sala de 12 de abril de 2012. Por otro lado

ha de subrayarse que el desacuerdo de la parte actora respecto de la aplicación del artículo 25.8 de la Ley 19/1994, con los efectos que ya se han indicado, no se basa en la no concurrencia de los presupuestos previstos en la Disposición transitoria primera del RD Ley 12/2006 - notificación del inicio del procedimiento inspector en fecha posterior a la entrada en vigor de la aquel precepto y conducta constitutiva de infracción tributaria-, sino, como se ha indicado anteriormente, en la creencia de que la redacción de la norma a tener en cuenta es la aplicable a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, que era la vigente con anterioridad al 1 de enero de 2007. Dicha interpretación carece de sustento normativo, visto el claro tenor de la norma de Derecho transitorio antes transcrita, debiendo por ello declararse la conformidad a derecho de la liquidación provisional en lo que se refiere a la regularización de la situación tributaria relativa a la cuota indebidamente deducida. Este motivo de la demanda debe pues desestimarse.

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

EXENCIONES. TIENDAS LIBRES DE IMPUESTOS. TRIPLE MECANISMO QUE

REGULA EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS COMERCIANTES MINORISTAS EN EL IGIC. IMPROCEDENTE LA EQUIPARACIÓN ENTRE LOS DEPÓSITOS-REF Y LAS "TIENDAS LIBRES DE IMPUESTOS"; LAS INSTALACIONES SOLO TUVIERON ESTA ÚLTIMA CONSIDERACIÓN A PARTIR DE SU RECONOCIMIENTO FORMAL. POR OTRA PARTE, LA EXENCIÓN RELATIVA A LAS EXPORTACIONES DE BIENES CONDUCIDOS POR VIAJEROS NO OPERA DIRECTAMENTE SOBRE EL ADQUIRENTE SINO QUE USA EL MECANISMO DE LA REPERCUSIÓN Y POSTERIOR DEVOLUCIÓN EN "RÉGIMEN DE VIAJEROS" (TS, SENTENCIA 19.07.2016, RECURSO CASACIÓN Nº. 1703/2015; PONENTE: RAFAEL FERNÁNDEZ MONTALVO)

FJ 5º.- La cuestión planteada a través del único motivo de casación que sustenta el recurso puede enunciarse en los siguientes términos: si las entregas de bienes realizadas por la sociedad recurrente en las instalaciones ubicadas en los aeropuertos canarios a viajeros cuyo destino final fuese cualquier otro aeropuerto situado fuera del archipiélago en 2009, se encontraban, como entiende la Administración y sentencia de instancia, exentas del IGIC al amparo de lo dispuesto en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 (...) o, como entiende dicha recurrente, les era aplicable la exención prevista en el artículo 11,

relativa a las exportaciones, artículos 13 y 15 para las zonas y depósitos aduaneros y regímenes aduaneros especiales, y del artículo 14.2.2º) B) del Real Decreto 2538/1994, por el que se aprueba el Reglamento del IGIC, para las tiendas "libres de impuestos".

La aplicación de una u otra exención influye decisivamente en el régimen de las deducciones habida cuenta de la naturaleza y normativa del IGIC.

(...)

El IGIC regula el régimen a que quedan sometidos los sujetos pasivos del impuesto que tienen la condición de comerciantes minoristas mediante tres mecanismos específicos: la exención de sus entregas de bienes, un recargo sobre las importaciones de bienes sujetas y no exentas y la posibilidad a que hemos hecho referencia de que los sujetos pasivos que adquieran bienes importados por los comerciantes minoristas puedan deducir, al amparo del artículo 29.3 de la Ley, el IGIC que se encuentre implícito en la contraprestación de estas operaciones.

En definitiva, la ley reconoce una "exención limitada" al minorista

que no le permite deducir el impuesto que haya soportado en sus adquisiciones.

FJ 6º.- Expuesta la naturaleza y características generales del IGIC, el primer tema a decidir, al analizar el motivo de casación, es el de la equiparación del régimen de depósito REF, que tenía expresamente reconocido la recurrente, desde la resolución de 12 de mayo de 2005, a las tiendas libres de impuestos que solicita en enero de 2011, después, por tanto, de las fechas -noviembre y diciembre de 2009- a que se refiere el proceso.

Y, sobre esta cuestión no puede compartirse el criterio de la recurrente porque la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, no regula materia aduanera, ni impuesto de naturaleza análoga al IGIC, sino que se refiere a impuestos especiales, que recaen sobre consumos específicos. Y el artículo 23, dedicado a las disposiciones particulares en relación con Canarias, señala que sólo serán exigibles: el impuesto sobre la cerveza, productos intermedios y sobre el alcohol y bebidas derivadas, con importantes diferencias respecto del régimen de depósitos REF, que únicamente dejaba fuera de su aplicación a los libros, periódicos y revistas. Por otra

parte, no puede considerarse que la sentencia de instancia infrinja, en este aspecto, el artículo 4.31 de la reiterada Ley 38/1992, cuando hace una interpretación literal de su párrafo tercero al señalar que la consideración de tiendas libres de impuestos en los establecimientos situados en un aeropuerto o puerto de las Islas Canarias, que cumplan los requisitos reglamentariamente establecidos, solo se refiere, a los efectos de la Ley, a entregas de cerveza, productos intermedios y bebidas derivadas a viajeros que las transporten como equipaje personal, en un vuelo o en una travesía marítima, con destino fuera del ámbito territorial interno.

Hasta las resoluciones de 1 y 3 de febrero de 2011 los establecimientos de la recurrente no tenían reconocida formalmente la condición de tiendas libres de impuesto, sin que puedan interpretarse las Disposiciones Transitorias primera y segunda del Decreto de la Comunidad Autónoma de Canarias 314/2011, de 7 de diciembre de 2011, en el sentido que pretende la recurrente. En efecto, se trata de una disposición autonómica, cuyo sentido y alcance corresponde determinar a la Sala del Tribunal Superior de Justicia que, en su sentencia, señala que no equiparan Depósitos REF y tiendas libres de

impuestos, sino que suponen la posible coexistencia de ambos regímenes. Además de que, como advierte la Administración recurrida, el sentido y justificación de ambas disposiciones venía determinado por sus respectivos títulos, referidos a tiendas libres de impuestos situadas fuera del recinto de embarque de los aeropuertos y a tiendas libres de impuestos autorizadas con anterioridad a la entrada en vigor del propio Decreto, y, en modo alguno suponía que no fuera necesario el reconocimiento formal de la condición de tienda libre de impuestos.

En definitiva, en noviembre y diciembre de 2009, periodos a los que se refieren los autos, la entidad XXX solo había solicitado y obtenido formalmente la condición de depósito REF, no la de tienda libre de impuestos.

FJ 7º.- La recurrente hasta febrero de 2011, en que mediante resoluciones expresas de la Administración Tributaria Canaria obtiene las correspondientes autorizaciones, no realiza actividades equiparables al régimen de tienda libre de impuesto sino la de Depósito REF.

Y es cierto que, a los efectos de determinar la exención aplicable,

debían de diferenciarse: las entregas de bienes efectuadas a los viajeros que realizaba vuelos interinsulares o ventas que no tuvieran relación con viajeros concretos y entregas de bienes a viajeros cuyo destino fuera aeropuerto situado fuera del archipiélago canario.

Respecto a las primeras la Administración y la recurrente coinciden en aplicar la exención establecida en el artículo 10.1.27 de la Ley 20/1991, en la redacción entonces vigente, por la condición de comerciante minorista, y por la que el obligado tributario no tenía derecho a deducir cuotas del IGIC soportadas al tratarse de una "exención limitada".

Respecto de las segundas, que constituye la "versatio quaestio" del proceso, resulta que las mercancías vinculadas al Depósito REF autorizado a la entidad recurrente no podían ser objeto de venta mientras permanecieran en el mismo, por lo que no sería aplicable la exención contemplada en el artículo 13.1.2º de la Ley 20/1991, cualquiera que fuera el destino del viajero.

Resulta, por tanto, determinante si a dichas entregas de bienes les era aplicable y con qué alcance la exención establecida en el artículo

11.2 de la Ley 20/1991, que desarrolla el artículo 14.2.2º del Real Decreto 2538/1994, en el que se distinguen: A) Exportación de bienes conducidos por viajeros; y B) Tiendas libres de impuestos.

Excluida la aplicación de este apartado B) por cuanto, como se ha dicho, en noviembre y diciembre de 2009 la recurrente no realizaba entregas de bienes en régimen de tiendas libres de impuesto, es preciso determinar el alcance de la exención contemplada en el artículo 11.2 de la Ley 20/1991, según el desarrollo reglamentario efectuado en el artículo 14.2.2º.A) del RD 2538/1994.

Y, conforme a tales previsiones normativas, resulta que, no obstante estar exentas las entregas de dichos bienes, el transmitente debe expedir factura repercutiendo la cuota del IGIC al adquirente, sin perjuicio de su devolución por el proveedor.

Es decir, la exención de que se trata, la del artículo 14.2.2º.A) del RD 2538/1994, no opera directamente sobre el adquirente, sino que utiliza el mecanismo de repercusión y posterior devolución al adquirente del IGIC soportado, incluso de la carga impositiva implícita, a través del sistema de devolución en el "régimen de viajeros" que regulaba el artículo

9.2 del Decreto 182/1 992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las Normas de Gestión, Liquidación, Recaudación de Inspección del IGÍC y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, en vigor hasta el 13 de agosto de 2011, según redacción dada por el Decreto 34/2003, de 10 de marzo. Y, conforme a dicho régimen, el comerciante minorista sólo podía obtener la devolución del importe de la carga impositiva implícita, previamente devuelta al viajero, a través de una declaración-liquidación ocasional, excluyéndose la posibilidad de deducir el importe de las cuotas devueltas del importe global del IGIC devengado al practicar las correspondientes declaraciones-liquidaciones periódicas que deba presentar el sujeto pasivo.

Por consiguiente, no puede considerarse que la sentencia de instancia incurra en las infracciones normativas que le atribuye la recurrente, en cuanto aplica una "exención limitada" del impuesto que no da derecho a la pretendida deducción y hace inaplicable la regla de la prorrata.

Por último, el régimen de la recurrente cambia, como se ha dicho, a partir del reconocimiento formal de "tienda libre de impuestos", por lo que

no puede equipararse su situación en noviembre y diciembre de 2009 a la que corresponde a los ejercicios 2011 y 2012, en los que puede aplicarse el artículo 14.2.2º, apartado B), del Real Decreto 2538/1994 a las entregas de bienes a viajeros producidas en dicha clase de establecimiento.

TIPO DE GRAVAMEN. VEHÍCULOS PARA MINUSVÁLIDOS. NO BASTA QUE FINALMENTE EL VEHÍCULO TENGA POR DESTINATARIO A UNA PERSONA CON DISCAPACIDAD; ES NECESARIO QUE LA AGENCIA TRIBUTARIA CANARIA COMPRUEBE CASO POR CASO LA SITUACIÓN DEL ADQUIRENTE Y LAS CONDICIONES EN QUE SE VERIFICA LA ADQUISICIÓN, SIN QUE SEA UN MERO TRÁMITE FORMAL SINO UN ELEMENTO ESENCIAL PARA DISFRUTAR DEL BENEFICIO. EL SUJETO PASIVO NO PUEDE ARROGARSE LAS FUNCIONES DE DETERMINACIÓN DEL TIPO DE IGIC QUE LA NORMATIVA ESTABLECE QUE DEBE REALIZAR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA. NO VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONFIANZA LEGÍTIMA, BUENA FE, UNICIDAD Y ESTANQUEIDAD TRIBUTARIA. (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 29.04.2016, RECURSO Nº. 496/2014; PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN; VOTO PARTICULAR DE D. JAIME BORRÁS MOYA)

FJ 3º.- En la normativa expuesta se establece que la administración tributaria canaria supervise el cumplimiento de los requisitos exigibles para lo que se hace necesario solicitar el derecho a aplicar el beneficio, en particular del tipo reducido o el general, de la citada administración quien debe revisar las condiciones de aplicación. (...)

Como hemos señalado en las Sentencias citadas (Sentencias de 27 de abril de 2016 -Rec. 397/2014- y 28 de abril -Rec. 390/2014-), no toda compra del vehículo por discapacitado disfruta del tipo reducido o general, es necesario la concurrencia de una serie de requisitos adicionales, como consta en la normativa de aplicación. Además, se está revisando el tipo de aplicación a la compra, adquisición o entrega del vehículo, que sería el hecho imponible, pero ello no es ajeno a la importación, matrícula y compra del vehículo. En este último sentido, y en relación a ello, dos sentencias antiguas de este Tribunal de 12 de abril de 2010 (Recurso 758/1999) y 20 de marzo de 2000 (Recurso 328/1997) destacan la importancia de la intervención administrativa: *"cuestión a dilucidar, será, por tanto, la de si para aplicar el tipo 4%, la importación debe constar realizada en relación a "vehículo para minusválido", esto es, con las*

adaptaciones necesarios para que pueda ser conducido por persona minusválida; o por el contrario, para la aplicación de ese tipo basta con acreditar, que si bien lo importó la entidad recurrente, su destino posterior fue la de uso exclusivo por persona minusválida. De la documentación que obra sobre la importación del vehículo, no resulta que la misma haya sido efectuada para su transmisión a persona con minusvalía, ni consta que se adjuntara la documentación en apoyo de la cual se acreditase tal destino posterior. Por el contrario, de lo actuado, lo único que consta es que se importó un vehículo sin destino prefijado, que luego fue adquirido por particular afectado por una minusvalía, y sólo entonces, se solicita la devolución de la diferencia entre lo abonado 12ª de gravamen y el 4% que se considera aplicable."

Existen sentencia de otros Tribunales Superiores de Justicia como el de Murcia en Sentencia de 10 de febrero de 2012, (Rec. 1006/07), y Andalucía en Sentencia de 15 de julio de 2013, (Rec. 340/2010), que sostienen una postura contraria. A favor de la que sostiene esta Sala citaremos la STSJ de Santa Cruz de Tenerife de 25 de septiembre de 2014, (Rec, 169/2014) destaca la importancia del cumplimiento de los

requisitos en el momento de la solicitud.

No basta como pretende la entidad recurrente que finalmente el vehículo tenga por destinatario a una persona con discapacidad, sino que por el contrario es necesario al tratarse de un importante beneficio controlar todo el proceso y también la importación, entrega se haya realizado con el mismo fin, para el cual se contempla la aplicación del beneficio.

FJ 4º.- En el caso enjuiciado, nos encontramos ante una regularización, y por tanto, si alguna similitud observamos, sería con la STSJ de Castilla y León de 18 de julio de 2012 (Rec. 2686/2008): «*De las normas transcritas se sigue, por lo tanto, que, de manera precedente - previamente, dice la norma- a la compra del vehículo, debe requerirse el previo reconocimiento del derecho por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo que debe iniciarse mediante solicitud suscrita, según los casos, tanto por el adquirente como por la persona con discapacidad. Dicho reconocimiento, caso de producirse, surtirá, eso sí, efecto desde la fecha de su solicitud. Y además, debe acreditarse que el destino del vehículo es el transporte habitual de personas con discapacidad*

en silla de ruedas o con movilidad reducida. Por lo tanto, la petición de reconocimiento a la Agencia Estatal de Administración Tributaria debe hacerse antes de la compra y ello supone que si no se hace así, como ha sucedido en el caso de autos, no se tiene derecho a obtener el beneficio fiscal de la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por ello debe entenderse que lo actuado en vía administrativa y económico administrativa es ajustado a derecho y que debe desestimarse, como se hace, la demanda origen del presente»

No podemos compartir las conclusiones del recurrente de ser suficiente con la aportación de certificados de las Consejerías de Empleo y Asuntos Sociales, relativos a discapacidad y la exención del Impuesto de matriculación emitido por la AEAT. El RD 2538/1994, de 29 de diciembre, diferencia en su redacción entre *"el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo"*, en clara referencia al tipo reducido, es decir, el derecho a que se refiere es a la utilización o aplicación del tipo reducido, en su artículo 56. También, el artículo 57 del mismo Real Decreto reitera la misma expresión *"previo reconocimiento del derecho del*

adquirente", referido a la aplicación del tipo general, y *"previo certificado de declaración de la discapacidad"*, indicando su interpretación literal que son dos reconocimientos o comprobaciones diferenciadas. La regulación consideramos exige para el tipo reducido del 2% y el tipo impositivo general del 5% la comprobación de que el vehículo está destinado al transporte habitual de persona con discapacidad. Si se elude o no se solicita la comprobación, no se puede disfrutar del beneficio.

En conclusión, es necesario comprobar caso por caso la situación del adquirente y las condiciones en que se verifica la adquisición, sólo la intervención de la Agencia Tributaria Canaria permitirá determinar el tipo de IGIC, verificar que existe la discapacidad (previa comprobación de vigencia de certificados, así como el grado para aplicar un tipo reducido o general), destino del vehículo (no se vendan en el plazo fijado, y se usen como establecen las normas), en definitiva, que se cumplen las condiciones que deben darse para poder disfrutar de los beneficios fiscales. En particular, porque la normativa de aplicación así lo ha dispuesto, y por tanto, la regularización realizada es conforme a derecho, sobre todo atendiendo a que, en el momento del devengo ni

siquiera se había solicitado la documentación exigible. Sin que podamos reducir la misma a un mero trámite formal, por el contrario, lo calificaríamos de elemento necesario atendido la reducción del tipo impositivo que genera, lo que exige en función del beneficio extremar las cautelas, en la medida en la que el legislador lo ha previsto.

FJ 5º.- La demandante considera que se vulneran los principios de confianza legítima, buena fe, unicidad y estanqueidad tributaria. No debemos considerar vulnerado el principio de estanqueidad o unicidad tributaria, cuando no se ha solicitado de la administración tributaria canaria valoración alguna. La normativa preve la intervención de la administración tributaria canaria a efectos de IGIC, y determinación de su tipo; el hecho de que se tenga un certificado de discapacidad no da directamente derecho al tipo de IGIC del 2% aplicado; tampoco al del 5%, es necesario examinar una serie de cuestiones, y en particular la potencia fiscal del vehículo.

Es cierto que las Administraciones públicas tienen que ajustar sus actuaciones al principio de buena fe y confianza legítima, de tal manera que no pueden modificar sus actuaciones previas de forma

arbitraria. Sin embargo, el recurrente reprocha a la administración su conducta, pero en el caso, el recurrente aplicó en 115 vehículos el tipo reducido de IGIC, lo que ni siquiera puede defender en la demanda, y por tanto, su pretensión se centra en que se le aplique el tipo general, y no los tipos incrementados por los que ha sido realizada la liquidación tributaria. Debe tenerse en cuenta, que las prosperabilidades de la demanda hubiese exigido, impugnar vehículo a vehículo la liquidación, puesto que, es necesario atender a si estamos ante vehículos de más o de menos 11 CVF, y además, revisar la vigencia de los certificados de discapacidad aportados, así como el grado de los mismos.

Por todo ello, no consideramos vulnerado el principio de unicidad y estanqueidad tributaria, en este sentido, no nos encontramos ante una valoración realizada por las administraciones intervinientes que colisione, ni que determina la innecesaria intervención de la otra. De un lado es cierto que la discapacidad la certifica una Consejería de la Comunidad Autónoma, pero la administración tributaria en un recto proceder, a efectos de IGIC, debe verificar vigencia del certificado, grado de minusvalía, y la adecuación de la solicitud de adquisición del

vehículo para el discapacitado y su traslado. Podríamos considerar la vulneración de este principio de estanqueidad, si entendiésemos que el beneficio del tipo reducido se aplica indiscriminadamente a los discapacitados; sin embargo, no es así, es necesario distinguir los supuestos de movilidad reducida, grado de discapacidad y el CVF, por lo que la intervención administrativa tributaria es necesaria.

FJ 6º.- Por último quisiéramos señalar que quizás el debate no fue planteado en sus justos términos. Ya que, si se tratara simplemente de determinar que el reconocimiento previo era un requisito formal, para ello hubiese sido necesario probar que las circunstancias exigidas existían antes de la compra del vehículo. Sin embargo, el demandante lo que pretende es que el reconocimiento posterior a la venta por parte de la administración tributaria canaria se extienda a fechas anteriores; soslayando en su construcción jurídica que el reconocimiento del beneficio fiscal se habría obtenido con una declaración jurada de que el vehículo se iba a comprar en el futuro, cuando el vehículo ya había sido adquirido. A mayor abundamiento, insistimos en que el debate y la prosperabilidad de la pretensión de la parte hubiese exigido comprobar caso por caso la

situación del adquirente y las condiciones en que se verificó la adquisición del vehículo, para poder examinar caso las circunstancias concurrentes.

En este sentido estimamos que no puede pretenderse una declaración genérica de la innecesariedad del certificado cuando se advierte que es imprescindible su obtención para comprobar las exigencias impuestas por la normativa. Insistimos en la importancia de la comprobación previa, ya que si atendemos a los datos expuestos de no haber mediado la intervención y comprobación administrativa nos encontraríamos ante 115 vehículos que se beneficiaron de un tipo reducido, y en el que ni siquiera en este procedimiento, haya sido posible acreditar ni siquiera defender que tuviesen este derecho.

De todo lo expuesto se aprecia la necesidad de extremar la cautela y los controles en la concesión del beneficio, quien pretende obtenerlo debe seguir los pasos legalmente establecidos para ello. Todo ello porque la normativa de aplicación así lo ha dispuesto, y por tanto, la regularización realizada es conforme a derecho, en el momento de la venta no consta si quiera que se hubiese solicitado la aplicación del tipo

reducido o del tipo general con la documentación exigible. Sin que podamos reducir la misma a un mero trámite formal, por el contrario, lo calificamos de elemento esencial para disfrutar del beneficio.

FJ 7º.- En relación a la alegación de la necesidad de proteger los derechos de los minusválidos. Afirma la parte que los únicos perjudicados son las personas que habiendo acreditado el grado de minusvalía se les niega el derecho establecido por la ley, lo que sería contrario a la justicia material.

El pleito y la cuestión litigiosa versa sobre una empresa que al vender 115 vehículos aplica el tipo reducido del 2% de IGIC en masa, respecto a los vehículos vendidos, algunos importados -en las fichas de los vehículos consta su procedencia de la UE- y es ella misma quien califica los documentos respecto a la discapacidad aportados por los compradores, y directamente concede el beneficio fiscal en su versión superreducida. Por tanto, no se trata de ignorar los derechos de los discapacitados; ya que, la liquidación que revisamos se dirige contra una empresa, por no cumplir la normativa de aplicación, que establece que sea la administración tributaria canaria quien determine el tipo de IGIC

aplicable; no se trata de una solicitud de ingresos indebidos presentada por el discapacitado, que es a lo que se refieren la mayoría de las sentencias invocadas. Simplemente, estamos denegando la pretensión de la empresa recurrente de arrogarse las funciones de determinación del tipo de IGIC que la normativa establece que debe realizar la administración tributaria canaria.

Voto Particular que formula el Magistrado Sr. Borrás Moya.

Reproduzco el voto particular emitido en el Rec. 397/2014 y 390/2014, por razones de coherencia y discrepar de la Sentencia por las mismas razones expuestas:

"Debe señalarse, en primer lugar, que la administración demandada fundamenta su oposición a la tesis de la actora en la consideración de que la exigencia de un previo reconocimiento del derecho del adquirente por parte de la administración tributaria canaria con anterioridad al devengo de la operación debe ser considerada como un elemento constitutivo, y no meramente declarativo, como pretende la actora, de tal derecho. Ello no obstante, tal postura no puede tener favorable acogida, a juicio de este Magistrado, ya que como señaló

la sentencia citada por la recurrente en su demanda de fecha 6 de septiembre de 2.013, dictada por la Sala de este orden jurisdiccional del TSJ de Castilla León, los Tribunales se han venido pronunciando reiteradamente en el sentido de que la resolución autonómica que declara la incapacidad dispone el reconocimiento de la minusvalía, pero no con carácter constitutivo, sino declarativo, como constatación de una situación de hecho preexistente, de manera que aún cuando la ley exige la concurrencia de la minusvalía al tiempo del devengo del impuesto, no establece como único y exclusivo y excluyente medio de prueba la resolución formalmente declaratoria del grado de minusvalía, pudiendo ser acreditada tal condición mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho, citando diversas sentencias de Tribunales Superiores de justicia en dicho sentido, entre ellas la del TSJ de La Rioja de fecha 3 de mayo de 2.011 confirmada por sentencia del Tribunal Supremo de fecha 7 de junio de 2.012. Naturalmente, dicha sentencia de fecha 6 de septiembre de 2.013 no es vinculante para esta Sala ya que únicamente la Jurisprudencia que emana del Tribunal Supremo tiene tal virtualidad obligatoria, pero obviamente puede ser seguido su criterio en caso de considerarse el

mismo, como ocurre en el caso que nos ocupa, plenamente ajustado a derecho, según el parecer del Magistrado que suscribe. Y es que resulta indudable que lo que genera el derecho a la aplicación del tipo reducido es la existencia de una minusvalía, de manera que el reconocimiento de la misma solo puede tener carácter declarativo, como afirma la recurrente, y no constitutivo, como sostiene la administración demandada, siendo la obligación sustancial la venta de vehículos adquiridos por minusválidos para su uso exclusivo y por la condición de discapacitados reconocida con los certificados emitidos por la Consejería de Empleo y Asuntos Sociales del Gobierno de Canarias aportados por la recurrente al expediente administrativo. Asimismo, hay que tener en cuenta que la naturaleza del reconocimiento administrativo de que se trata, considerado, como se ha señalado anteriormente, requisito sine qua non por la administración tributaria canaria, es la de mera declaración de que el hecho real coincide con el configurado en el derecho, de tal forma que no se trata de un requisito adicional de existencia del derecho, sino de una condición de su aplicación."

DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES. DEDUCCIÓN DE CUOTAS SOPORTADAS ANTES DEL INICIO DE LA REALIZACIÓN DE OPERACIONES EMPRESARIALES O PROFESIONALES SUJETAS AL IGIC. EN LAS OPERACIONES DE URBANIZACIÓN DE TERRENOS Y PROMOCIÓN DE EDIFICACIONES, LA REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE QUE CONFIERE LA CONDICIÓN DE SUJETO PASIVO AL EMPRESARIO ES LA ENTREGA DE TERRENOS EN LOS QUE AL MENOS SE HAYAN INICIADO LAS OPERACIONES MATERIALES DE TRANSFORMACIÓN FÍSICA DE LOS MISMOS, CONSIDERÁNDOSE INICIADA LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL DESDE QUE SE REALICEN ADQUISICIONES DE BIENES O SERVICIOS CON LA INTENCIÓN DE DESTINARLOS A LA REALIZACIÓN DE OPERACIONES SUJETAS Y NO EXENTAS Y ELLO SEA CONFIRMADO POR ELEMENTOS OBJETIVOS ENTRE LOS CUALES ESTÁ EL TIEMPO TRANSCURRIDO ENTRE LA ADQUISICIÓN DE LOS TERRENOS Y LA ENTREGA DE LOS MISMOS YA TRANSFORMADOS FÍSICAMENTE O EN PROCESO DE TRANSFORMACIÓN FÍSICA; LA CONSOLIDACIÓN DEL DERECHO A DEDUCIR LAS CUOTAS SOPORTADAS SE CONDICIONA AL INICIO EFECTIVO DE LA REALIZACIÓN HABITUAL DE LAS ENTREGAS DE TERRENOS YA TRANSFORMADOS FÍSICAMENTE O EN CURSO DE TRANSFORMACIÓN. (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 22.02.2016, RECURSO Nº.

253/2014, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

FJ 2º.- La cuestión de fondo reside en determinar si la entidad recurrente tenía o no la condición de sujeto pasivo a efectos del IGIC, y por ende, si fueron o no conformes a derecho las devoluciones del IGIC que obtuvo como consecuencia de las cuotas soportadas en la realización de una serie de trámites administrativos relacionados con la parcela adquirida.

Para el examen de esta cuestión es preciso referir, con carácter previo, el marco normativo regulador de los distintos elementos del IGIC relevantes para enjuiciar la actuación administrativa. Así, en primer lugar, ha de partirse de la base de que el derecho a la devolución, como el de compensación, son mecanismos complementarios del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas, y este último se reconoce siempre y en la medida en que las adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios por las que se soporta la repercusión del impuesto se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas del mismo, de acuerdo con el artículo 28.1 de la Ley 20/1991. Conforme al artículo 4.1 de la citada Ley están sujetas al impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios

las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. De este modo, y por lo que aquí interesa, para la realización del hecho imponible es necesario, además de tener la consideración de empresario o profesional, que la entrega de bienes o la prestación de servicios se realice en desarrollo de una actividad empresarial o profesional, lo que exige -artículo 5.1 de la Ley 20/1991- que dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen en el marco de una ordenación por cuenta propia de factores de producción o distribución de bienes o servicios. De acuerdo con lo anterior, la condición de sujeto pasivo se anuda a la realización del hecho imponible, es decir, a la entrega de bienes y prestaciones de servicios que pueda considerarse realizada por el empresario o profesional en el marco de una actividad económica, tal como se desprende de lo previsto en el artículo 19.1 de la Ley 20/1991. No es suficiente, pues para adquirir la condición de sujeto pasivo del impuesto tener la condición de empresario o profesional; ni siquiera lo es que este efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios a título oneroso. Es necesario, además, que dicha entrega o prestación pueda

considerarse realizada por el empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

En segundo lugar, como acertadamente advierte la representación procesal de la parte actora, el artículo 5.1 de la Ley 20/1991 establece que a los efectos del IGIC, las actividades empresariales o profesionales se consideran iniciadas *"desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos de destinarlos al desarrollo de tales actividades"*, lo cual se declara expresamente de aplicación a la actividad de urbanización de terrenos y a la promoción, construcción y rehabilitación de edificaciones para su venta. Ahora bien, cabe plantearse, por su relevancia para la resolución del problema planteado, cuál es la finalidad de que la norma anticipe el inicio de las actividades empresariales respecto al momento en que se efectúan la realización de las entregas y prestaciones de servicios, que es lo que, propiamente, constituye el hecho imponible del impuesto. Y la razón de ser de la norma no es otra que garantizar la neutralidad del impuesto, ya que que siendo el IGIC un impuesto que recae sobre el

consumo, ha de garantizarse que las cuotas por el empresario en la adquisición de bienes o servicios destinados a la realización de entregas de bienes y prestación de servicios sujetas -y no exentas- no sean soportadas por él. Ello exige el reconocimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas en las operaciones preparatorias, anteriores al inicio efectivo de la actividad sujeta y no exenta. Precisamente por la finalidad perseguida, el reconocimiento "anticipado" del derecho a deducir se encuentra condicionado a que la intención de adquirir los bienes y servicios para destinarlos al ejercicio de la actividad empresarial o profesional sujeta y no exenta pueda ser confirmada por elementos objetivos, pues de otro modo perdería todo su sentido la garantía de neutralidad de un impuesto, de la que resultaría beneficiado quien no está actuando como empresario, sino como consumidor. Entre dichos elementos objetivos cabe destacar el tiempo transcurrido entre la adquisición de bienes y servicios y el inicio de la actividad. Así se ha declarado en la jurisprudencia comunitaria dictada en materia de IVA, criterio que, no obstante el carácter no armonizado del IGIC, puede extenderse a este impuesto, dada la finalidad común de garantizar la neutralidad del impuesto

que inspiran tanto el artículo 5.1 de la Ley 20/1991 reguladora del IGIC como el artículo 5.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. En igual sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2007 ha declarado: "*En definitiva, así como la condición de sujeto pasivo se adquiere cuando existen indicios suficientes de que los bienes adquiridos se van a a destinar al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, de igual manera dicha condición se pierde cuando concurren circunstancias igualmente objetivas que indican que no va a desarrollarse actividad empresarial o profesional alguna. Entre estas circunstancias, y como señala la sentencia de 11 de Julio de 1991, asunto Lennartz se encuentran, entre otras, «la naturaleza de los bienes de que se trate y del período transcurrido entre la adquisición de los bienes y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo»*".

En todo caso, conviene subrayar que estas deducciones anticipadas se consideran provisionales y deben ser regularizadas en función del porcentaje definitivo que corresponda por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas, en los términos previstos en el

artículo 43 de la Ley 20/1991. Por ello, si bien el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios se reconoce cuando las adquisiciones de bienes y servicios se realicen con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de operaciones sujetas y no exentas, la consolidación del derecho a la deducción –así como del porcentaje definitivo- se condiciona a la efectiva realización de tales operaciones. Y puesto que el derecho a la devolución de las cuotas se genera cuando la cuantía de las deducciones excede de las cuotas devengadas en las entregas –artículo 45 de la Ley 20/1991-, el derecho a la devolución que el citado artículo 43 reconoce se encuentra condicionado a la consolidación de derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Por otro lado, en lo referido a la actividad de urbanización de terrenos y la promoción o construcción de edificaciones, ha de subrayarse, dada su relevancia para la solución de la presente controversia, que para que la entrega de terrenos quede sujeta y no exenta al IGIC es necesario que se trate de terrenos en los que se hayan iniciado las operaciones materiales de transformación física de los mismos,

como ha reiterado el Tribunal Supremo en Sentencias como la de 24 de octubre de 2011, 23 de enero de 2007 o 29 de noviembre de 2006, doctrina que aunque dictada con referencia al IVA, resulta de aplicación en el ámbito del IGIC, dada la identidad entre el artículo 20.Uno 20º de la LIVA y el artículo 50.1 20º de la Ley 4/2012 de 25 de junio que regula las exenciones en este impuesto.

Lo anteriormente expuesto permite concluir, en primer lugar que en las operaciones de urbanización de terrenos y promoción de edificaciones, la realización del hecho imponible que confiere la condición de sujeto pasivo al empresario que las realiza es la entrega de terrenos en los que al menos se hayan iniciado las operaciones materiales de transformación física de los mismos. Además, dicha actividad se considera iniciada desde el momento –anterior a la entrega de dichos terrenos o edificaciones- en que se realicen adquisiciones de bienes o servicios con la intención confirmada por elementos objetivos de destinarla a la realización de operaciones sujetas y no exentas. Uno de los elementos objetivos que permiten corroborar tal intención es el tiempo transcurrido entre la adquisición de los terrenos y la entrega de los mismos ya transformados físicamente o en

proceso de transformación física. Y finalmente, que la consolidación del derecho a deducir las cuotas soportadas y en su caso el derecho a la devolución se condiciona al inicio efectivo de la realización habitual de las entregas de terrenos ya transformados físicamente o en curso de transformación.

FJ 3º.- El marco normativo y la doctrina legal descrita permiten abordar el examen de la conformidad o no a derecho de la resolución recurrida atendiendo a los motivos planteados en la demanda. Así, en primer lugar, frente a la alegación según la cual, desde la adquisición de la parcela se realizaron operaciones reveladoras del inicio de actividades empresariales a efectos del IGIC, ha de señalarse que dichas operaciones consistieron en la realización de trámites administrativos, siendo que cuando la parcela se vendió en 2011, no se habían materializado operaciones de transformación física del terreno. Así se constata por la actuación de la propia entidad recurrente, que en la misma fecha en que procedió a la venta de la parcela, 23 de abril de 2011, otorgó escritura por la que anuló una anterior de declaración de obra nueva en construcción y división en régimen de propiedad horizontal que otorgó con fecha 21 de abril de 2008. En aquella,

la recurrente declaró: "*VI.- Que si bien, en la escritura de referencia, concretamente en su apartado expositivo II, se dice que «sobre el solar descrito su propietaria ha comenzado la siguiente construcción:» y más adelante que «la obra se está realizando tal y como ha quedado descrita, con materiales propios y con las preceptivas licencias y autorizaciones administrativas», lo cierto es que nunca se inició su ejecución por lo que hoy, la parcela descrita en el anterior apartado expositivo I de la presente, se encuentra libre de toda construcción y expedita. VII.- Que, bajo su exclusiva responsabilidad, hace constar que no se ejecutará la construcción de la obra declarada en la referida escritura". La consecuencia que se sigue de ello es que no habiéndose producido la entrega de parcela transformada físicamente o en curso de transformación física, no se produjo el hecho imponible por las operaciones de urbanización de terrenos o promoción de edificaciones, actividad económica en la que la recurrente no adquirió la condición de sujeto pasivo del impuesto por la operación descrita ni consolidó el derecho a deducir o a obtener la devolución de las cuotas del IGIC soportadas. En segundo lugar, frente a la alegación de que la recurrente, como sociedad mercantil tenía la condición de empresario o*

profesional, y que la Administración no aportó prueba en contrario como exige el artículo 5.2 de la Ley 20/1991, ha de señalarse, por un lado, que, tal como ha quedado expuesto en el fundamento de derecho anterior, la condición de empresario o profesional no es requisito suficiente para tener derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas, sino que es necesario, además, que las adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios por las que se soportan dichas cuotas se destinen a la realización operaciones sujetas y no exentas, cosa que en el presente caso, como se ha indicado, no acontece. Por otro lado, ha quedado igualmente acreditado que desde 2006, en que la entidad recurrente se dio de alta en la actividad de promoción de edificaciones y adquirió la parcela, ninguna operación realizó durante los ejercicios 2006 a 2010 distinta de los trámites administrativos relativos a la parcela vendida de 2011, a que ya se ha hecho referencia; ejercicios respecto de los cuales advierte la Administración que no se declararon bases imponibles y que no se han realizado ventas. Ha de considerarse enervada, por ello la presunción del artículo 5.2 de la Ley 20/1991.

De todo lo razonado se deriva como consecuencia que la entidad

recurrente no tenía derecho a la devolución de las cuotas del IGIC soportadas, por lo que la resolución recurrida es conforme a derecho.

DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES. CUOTAS TRIBUTARIAS DEDUCIBLES. EXCLUSIONES Y RESTRICCIONES DEL DERECHO A DEDUCIR. NO RESULTA DEDUCIBLE LA CUOTA SATISFECHA EN LA IMPORTACIÓN DE UNA EMBARCACIÓN MATRICULADA EN LA LISTA SÉPTIMA DE LAS PREVISTAS EN EL ART. 4 DEL RD 1027/1989, CORRESPONDIENTE A EMBARCACIONES CUYO USO EXCLUSIVO ES LA PRÁCTICA DEL DEPORTE SIN PROPÓSITO LUCRATIVO O LA PESCA NO PROFESIONAL (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 28.04.2016, RECURSO Nº. 293/2014, PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

FJ 2º.- (...) Por lo que se refiere al carácter deducible de la cuota soportada en la importación de una embarcación por importe de 283.275 €, alega la actora en su escrito de demanda que la misma era de utilidad en el ejercicio de su actividad económica para la realización de los reportajes realizados en o desde el mar, y que puede demostrar que tiene una web en la que publicita sus servicios y ofrece la embarcación como un medio para su desempeño. Ahora bien, teniendo en cuenta la

actividad desarrollada por la entidad (epígrafe 1.844 del IAE "Servicios de publicidad, Relaciones públicas similares"), tales argumentos no desvirtúan el razonamiento del órgano inspector, que consideró no acreditado que dicha embarcación estuviera afecta a la actividad económica desarrollada, toda vez que se encuentra matriculada en la lista 7ª de las previstas en el artículo 4.1 del Real Decreto 1027/1989, de 28 de julio, sobre abanderamiento, matriculación de buques y registro marítimo. Según la citada disposición, la lista séptima corresponde a las embarcaciones cuyo uso exclusivo es la práctica del deporte sin propósito lucrativo o la pesca no profesional mientras que en la lista sexta se registran las embarcaciones deportivas o de recreo que se explotan con fines lucrativos. Por tanto, este motivo debe ser desestimado.

IGIC A LA IMPORTACIÓN. RECTIFICACIÓN DE DECLARACIÓN DE IMPORTACIÓN: NO PROCEDE CUANDO LA SOLICITUD SEA POSTERIOR AL LEVANTE DE LAS MERCANCÍAS. LA NORMATIVA PROPIA DE LOS TRIBUTOS REF DEBE APLICARSE CON CARÁCTER PREFERENTE A LA NORMATIVA ADUANERA QUE TIENE CARÁCTER SUPLETORIO (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 20.02.2016, RECURSO Nº. 123/2014,

PONENTE: ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES)

FJ 2º.- (...) La normativa aplicable a los impuestos liquidados es la Ley 20/1991, de 7 de junio, desarrollada en lo que aquí interesa por el artículo 93 de Decreto 268/2011 de 4 de agosto, de aplicación preferente respecto del Código Aduanero Comunitario, que tiene carácter supletorio. Pero es que si se examina el contenido del artículo 65 de este último se constata que no establece en casos como el planteado una solución distinta de la prevista en el artículo 93 del citado Decreto.

En efecto, el mencionado artículo 65 dispone: *"El declarante estará autorizado, previa petición suya, a rectificar uno o varios de los datos mencionados en la declaración tras la admisión de ésta por parte de la autoridades aduaneras. La rectificación no podrá incluir en la declaración mercancías distintas de las inicialmente declaradas.*

Sin embargo, no podrá autorizarse ninguna rectificación cuando la solicitud haya sido formulada después de que las autoridades aduaneras:

a) o bien hayan informado al declarante de su intención de

- proceder a un examen de las mercancías;*
- b) o bien hayan comprobado la inexactitud de los datos en cuestión;*
- c) o bien hayan ordenado el levante de las mercancías".*

Por otro lado, y tal como consta en el expediente administrativo -al folio 63 del expediente administrativo, la solicitud de modificación dirigida por RRR, S.L. a la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife se realizó a efectos estadísticos, por lo cual, no cabe proyectar dicha resolución sobre el ámbito material del IGIC y el APIM, impuestos estos cuya administración corresponde a los órganos de la Comunidad Autónoma de Canarias, con arreglo a los artículos 62 y 90 de la Ley 20/1991 de 7 de junio, debiendo rechazarse por ello la aplicación de doctrina de los actos propios defendida por la parte actora. Finalmente, en cuanto a la vía procedimental utilizada por la parte actora, ha de señalarse que si como afirma por la parte actora, no se discutía la aplicación de la norma sino la rectificación del error resulta palmario que este de la rectificación no es supuesto que se incluya entre los enumerados en el artículo 221 de la LGT para la obtención del reconocimiento del derecho a la

devolución de los ingresos indebido. En definitiva, habiéndose producido con carácter previo el levante de la mercancía ninguna rectificación procedía con arreglo al artículo 93 del reglamento de Gestión del IGIC, al no haberse aportado pruebas fehacientes, como sí aconteció en los casos de las sentencias invocadas por la parte actora, de que las mercancías importadas no lo fueron en la cantidad inicialmente declarada, debiendo rechazarse por ello la existencia de un enriquecimiento injusto de la Administración.

Todo lo cual conduce a la desestimación del recurso y a la confirmación de la resolución recurrida.