COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

COMENTARIO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

LA ADQUISICIÓN DE LA CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL A EFECTOS DEL IGIC Y DEL IVA EN LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN Y CONSTRUCCIÓN DE EDIFICACIONES REALIZADA POR PARTICULARES

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Laguna

SUMARIO

Introducción.

I. La consideración de los particulares promotores y constructores de edificaciones como empresarios o profesionales a efectos del IGIC y del IVA.

II. La deducibilidad de las cuotas del IGIC y del IVA soportadas por el particular promotor o constructor de edificaciones.

A. Presupuestos de deducibilidad de las cuotas soportadas. En especial, el destino a una actividad sujeta y no exenta

B. El ejercicio del derecho a deducir

1) Nacimiento del derecho a deducir
2) El mecanismo de ejercicio del derecho a la deducción
3) Plazo de ejercicio del derecho a deducir
4) Regularización de las deducciones anticipadas

III. Régimen aplicable a las cuotas del IGIC y del IVA soportadas y deducidas con anterioridad al inicio de la actividad de promoción o construcción de edificaciones en los supuestos en que esta finalmente no se realiza.

IV. Régimen aplicable a las cuotas del IGIC y del IVA soportadas pero no deducidas con anterioridad al inicio de la actividad de promoción o construcción de edificaciones en los supuestos en que esta finalmente no se realiza y se transmiten los elementos patrimoniales inicialmente afectos.

INTRODUCCIÓN

El presente comentario tiene por objeto el análisis del régimen de deducción de las cuotas del IGIC y del IVA soportado por un particular que, conforme a los artículos 5.4 b) de la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante, LIGIC) y 5.Uno d) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante, LIVA) adquieren la condición de empresario o profesional a efectos de estos impuestos por el desarrollo, aún ocasional, de la actividad de promoción o construcción de edificaciones en los términos y bajo las condiciones previstas en las respectivas normativas.

El examen de dicho régimen se desarrolla al hilo de la resolución de la Viceconsejería de Hacienda y Planificación del Gobierno de Canarias por la que se dicta contestación a la consulta vinculante nº 1950 de 27 de junio de 2019. El supuesto planteado, tal como se expone en el texto de la consulta, consiste en que un particular que adquirió *mortis causa* un solar tiene la intención de promover la construcción de una edificación para su venta o arrendamiento. Ha realizado diversos gastos (vallado del solar y proyecto de edificación prestado por un arquitecto), ha solicitado la correspondiente licencia urbanística, conserva las facturas de adquisición y lleva el libro de facturas recibidas. Sin embargo, antes de iniciar la construcción de la edificación, el particular pretende transmitir a título oneroso el solar, por lo que consulta si dicha transmisión está sujeta al IGIC.

El centro directivo resuelve que la transmisión está sujeta al IGIC por las siguientes razones:

- Se trata de una entrega ocasional a título oneroso que integra el hecho imponible del impuesto, de acuerdo con el artículo 4.1 de la LIGIC.

- La promoción o construcción de edificaciones para su venta o arrendamiento confiere a quien la realiza la condición de empresario o profesional a efectos de este impuesto, incluso cuando se acometa de manera ocasional, conforme al artículo 5.4.b) de la LIGIC.

- Con arreglo al artículo 5, 1 *in fine* de la LIGIC, desarrollado por el artículo 4.2 y 3 del Real Decreto 2538/1994 de 29 de diciembre, de desarrollo de la LIGIC (en adelante, RIGIC), en el supuesto consultado, la persona física consultante dispone de la condición de empresario o profesional. Ello es así, se razona, porque concurren los medios de prueba de los elementos objetivos que confirman tal condición. En este sentido, se precisa que la naturaleza de las adquisiciones como el vallado del solar y el proyecto de edificación están en consonancia con la actividad económica pretendida de promoción de una edificación; añadiéndose que la llevanza del libro registro de facturas recibidas, la conservación de estas y la solicitud de la correspondiente licencia urbanística confirman la intención de desarrollar una actividad empresarial o profesional.

- Consecuencia de lo anterior es que la persona física consultante ha iniciado su actividad empresarial o profesional, disponiendo por ello de la condición de empresario o profesional, con lo cual, el solar está integrado en su patrimonio empresarial. Por ello, la transmisión del mismo se realizaría en desarrollo de una actividad empresarial o profesional, de acuerdo con el artículo 5.6 b) de la LIGIC, lo que determinaría la sujeción de la operación al IGIC.

I. LA CONSIDERACIÓN DE LOS PARTICULARES PROMOTORES Y CONSTRUCTRES DE EDIFICACIONES COMO EMPRESARIOS O PROFESIONALES A EFECTOS DEL IGIC Y DEL IVA

Como señala CUBERO TRUYO[1] con referencia al IVA, pero con razonamiento trasladable al ámbito del IGIC, la consecuencia más importante de tener la condición de empresario o profesional a efectos de estos impuestos es la obligación de repercutir las cuotas correspondientes en las entregas de bienes o prestaciones de servicios –por referirnos ahora a las operaciones interiores-, ya que la diferenciación de situaciones en que procede y no procede la repercusión puede generar distorsiones en la competencia. Para evitar tal efecto y garantizar la neutralidad de dichos impuestos, el legislador ha ordenado que determinadas actividades supongan que quienes las realizan tenga la condición de empresario o profesional. Es el caso de las actividades de urbanización de terrenos y la promoción, construcción y rehabilitación de edificaciones. De este modo, para garantizar la igualdad de condiciones en el mercado inmobiliario, el particular, persona física que aún de modo ocasional acometa la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones con la finalidad de destinarlos a la venta o al arrendamiento, adquiere la condición de empresario o profesional. Ello comporta, por lo general, la obligación del promotor o constructor de repercutir el IGIC o el IVA con ocasión de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en el desarrollo de las referidas actividades así como el derecho a deducir las cuotas del IGIC o del IVA soportadas con ocasión de las adquisiciones e importaciones de bienes y de los servicios que les hayan sido prestados en la medida en que unos y otros se utilicen en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

En efecto, el artículo 5.4 b) de la LIGIC establece que se consideran en todo caso empresarios o profesionales a quienes efectúen la urbanización de terrenos y la promoción, construcción y rehabilitación de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente. En términos prácticamente idénticos se expresa el artículo 5 Uno d) de la LIVA.

Así pues, y refiriéndonos a la actividad de promoción y construcción de edificaciones, los requisitos que han de darse para que una persona física que no es

[1] CUBERO TRUYO, A., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, en: Curso de Derecho Tributario. Parte Especial (dirigido por Fernando Pérez Royo), Tecnos, Madrid, 2018, p. 736 y ss.

empresario o profesional adquiera tal condición por la realización, incluso ocasional de tal actividad, es que tenga por objeto una edificación y que su finalidad sea la venta, la cesión o la adjudicación por cualquier título.

Por lo que se refiere al concepto de edificación, ha de entenderse por tal, de acuerdo con los artículos 5.5 de la LIGIC y 6 de la LIVA, las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto en la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente. La normativa de ambos tributos añade una lista ejemplificativa de lo que en particular se consideran edificaciones, así como una serie de exclusiones del concepto de edificación, entre las que se encuentran las obras de urbanización de terrenos, que incluyen las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

En segundo lugar, para que la actividad de promoción o construcción de edificaciones confiera al particular que la realiza la consideración de empresario o profesional, es preciso que la finalidad de la misma sea la venta, cesión o adjudicación por cualquier título. Por tanto, no se convierte en empresario o profesional a efectos del IGIC o del IVA quien acomete la promoción, construcción o rehabilitación de una edificación para uso propio, ya que, como se declara en la STS de 19 de junio de 2009 (recurso de casación nº 3066/2006) falta en esta la finalidad de intervención en la producción y distribución de bienes y servicios. Como ha señalado la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante nº 3476/2013 de 28 de noviembre, con relación al IVA, la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, de manera que, faltando tal intencionalidad, la operación queda fuera del ámbito del IVA y quedará sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD). En contestación a consulta vinculante V0971-2011 de 12 de abril, el centro directivo ha señalado que no debe ser calificado de empresario o profesional el particular promotor que promueve la construcción de una vivienda para uso propio, aunque posteriormente decida venderla a un tercero. El criterio administrativo ha sido confirmado por distintos Tribunales Superiores de Justicia, como la STSJ de Madrid de 14 de marzo de 2019 y la STSJ de Andalucía de 9 de abril de 2019[2].

[2] En la primera de las sentencias citadas, el órgano judicial concluye que la actividad realizada ha sido la de autopromoción de vivienda, ya que no considera acreditada la intención inicial del destino a la venta o a la promoción inmobiliaria de la vivienda. En la segunda se sostiene, con relación a la urbanización de terrenos, que el abono de las derramas a las Juntas de Compensación para sufragar los costes de urbanización no confiere al propietario, por ese solo

Ahora bien, sentado que solo la promoción o construcción de edificaciones con destino a la venta, cesión o adjudicación confiere la condición de empresario o profesional y que, por lo tanto, solo en tales circunstancias la actividad de promoción o construcción constituye actividad empresarial o profesional a efectos del IGIC y del IVA, es preciso determinar, cuándo se entiende que debe concurrir esa intención de venta, cesión o adjudicación. La cuestión no es abordada directamente en relación con la actividad de urbanización y promoción de edificaciones por la normativa del IGIC y del IVA, pero sí indirectamente, a la hora de fijar el momento en que se considera iniciada la actividad empresarial o profesional. La fijación de dicho momento es particularmente relevante para determinar si existe o no la sujeción al IGIC o al IVA de las operaciones posteriormente realizadas a las que se destinan aquellas adquisiciones y, por consiguiente el derecho a deducir las cuotas del IGIC o del IVA soportadas, cuestión a la que nos referiremos más adelante.

Por lo que interesa ahora, ha de traerse a colación los artículos 5.1 *in fine* de la LIGIC y 5.Dos *in fine* de la LIVA, con arreglo a los cuales la actividad empresarial o profesional se considera iniciada desde el momento en que se realice la adquisición de bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, precisándose que quienes realicen tales adquisiciones tendrán, desde ese momento, la condición de empresarios o profesionales. Las citadas disposiciones establecen expresamente su aplicación a la actividad de urbanización de terrenos y a la promoción, construcción y rehabilitación de edificaciones. Se sigue de ello que el inicio de esta actividad empresarial, al igual que las demás sujetas al IGIC y al IVA, se adelanta, por voluntad de la Ley, respecto del momento, posterior, en que tienen lugar efectivamente las entregas de los terrenos urbanizados o de las edificaciones promovidas o construidas, determinantes, del devengo del impuesto.

Los elementos objetivos reveladores de la intención de destinar los bienes y servicios adquiridos a la actividad de promoción y construcción de edificaciones para la venta, cesión o adjudicación nos remiten a una cuestión de hecho que debe ser probada en cada caso por quien invoque su condición de empresario o profesional, pues conforme al artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su

hecho, la condición de empresario o profesional, sino que es necesario que dicho abono se realice con la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional.

derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Los medios de prueba podrán ser cualesquiera de los admitidos en Derecho, tal como disponen los artículos 4 del RIGIC y 27 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (en adelante, RIVA). En particular las disposiciones citadas establecen que podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias: a) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se pretende desarrollar; b) El período transcurrido entre la adquisición de bienes y servicios y su utilización efectiva en la realización de las entregas de bienes objeto de la actividad empresarial o profesional, y c) El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del IGIC y del IVA, del Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte aplicable a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales. Entre estas últimas se mencionan expresamente la presentación de la declaración censal de comienzo de actividades empresariales o profesionales, la llevanza del libro Registro de facturas recibidas, haber solicitado las autorizaciones, permisos y licencias administrativas necesarias para el desarrollo de la actividad que se pretende realizar o haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del IGIC o del IVA y relativas a la actividad empresarial o profesional en cuestión.

A los efectos de una justa valoración de los medios de prueba aportados por el interesado conviene precisar que los elementos objetivos aptos para confirmar la intención de destinar las adquisiciones de bienes y servicios al desarrollo de la actividad empresarial, en este caso, de promoción y construcción de edificaciones, debe concurrir en el momento en que se producen dichas adquisiciones de bienes y servicios. Así se expresan claramente los artículos 5.1 de la LIGIC y 5.2 de la LIVA al disponer que la actividad empresarial o profesional se considera iniciada *desde el momento en que se realice la adquisición de bienes y servicios con la intención*, confirmada por elementos objetivos, de destinarla al desarrollo de tales actividades. El artículo 4 del RIGIC establece que quienes desarrollen tales actividades tendrán desde ese momento, la condición de empresarios o profesionales, pero deberán disponer de los medios de prueba que acrediten los elementos objetivos que confirmen que en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones tenían esa intención. El artículo 27 del RIVA es aún más explícito al precisar, en su artículo 27.3 lo siguiente: "Si el adquirente o importador de los bienes o servicios a que se refiere el apartado 1 de este artículo no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la

realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional".

Particularmente con referencia a la actividad de promoción y construcción de edificaciones, resulta harto difícil señalar *a priori* la idoneidad de los concretos elementos objetivos acreditativos, pues ello dependerá del caso concreto[3]. No obstante, puede afirmarse a mi juicio que, descartada a estos efectos, por razones obvias, la adquisición *mortis causa*, tampoco el vallado del solar o el encargo del proyecto de edificación o, en fin, la solicitud de la licencia urbanística, acreditan necesariamente, por sí mismas, la intención de desarrollar la actividad empresarial de promoción o construcción de edificación puesto que se trata de actividades que pueden preceder igualmente a la actividad de autopromoción. Sí en cambio constituye un elemento objetivo que, en unión con otros, permite acreditar la intención de destinar la parcela adquirida a la actividad empresarial de promoción o construcción de edificación para la venta o el arrendamiento, el cumplimiento de obligaciones contables, como la llevanza del libro registro de facturas recibidas, siempre que dicho cumplimiento se produzca desde el momento de las adquisiciones de bienes y servicios.

II. LA DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS DEL IGIC Y DEL IVA SOPORTADAS POR EL PARTICULAR PROMOTOR O CONSTRUCTOR DE EDIFICACIONES

La razón de ser del reconocimiento de la condición del empresario o profesional a quienes sin tener tal condición inicialmente acometen, incluso de manera ocasional, la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones es, como ha quedado dicho, garantizar la neutralidad del impuesto en el proceso de producción de edificaciones. Tal efecto se consigue permitiendo los particulares, promotores o constructores ocasionales, deducir el IGIC o el IVA soportado en sus adquisiciones e importaciones de bienes, así como en los servicios que les hayan sido prestados en la medida en que unos y otros se utilicen en la realización de tal actividad, siempre

[3] Resulta ilustrativo a este respecto, el Fundamento de Derecho Cuarto de la anteriormente citada STSJ de Cataluña de 14 de marzo de 2019 en el que se recoge la exhaustiva valoración llevada a cabo por la Administración respecto de los elementos objetivos concurrentes en el momento de adquisición de la parcela, que lleva a concluir que la actividad desarrollada por los interesados es de autopromoción y no de promoción para la venta.

que resulte sujeta y no exenta de los impuestos respectivos. La alternativa al reconocimiento de este estatus es que la entrega del producto inmobiliario realizada por un particular no empresario quede sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (regulado en el RDLg 1/1993 de 24 de septiembre, por el que se aprueba en Texto Refundido del impuesto, en adelante, TRLITPAJD) impuesto que tendría que pagar el empresario adquirente sin posibilidad de deducir su importe, con el consiguiente encarecimiento del mismo.

A. Presupuestos de deducibilidad de las cuotas soportadas. En especial, el destino a una actividad sujeta y no exenta

Los requisitos subjetivos y formales a los que se condiciona el nacimiento y ejercicio del derecho a deducir las cuotas del IGIC o del IVA soportadas se regulan en los artículos 28 y siguientes de la LIGIC y artículos 92 y siguientes de la LIVA. A los efectos que interesan en el presente comentario nos centraremos en el requisito de que las adquisiciones e importaciones de bienes y las prestaciones de servicios por los que se soporta el impuesto se utilicen en operaciones sujetas y no exentas del impuesto. Aplicado a la actividad de promoción y construcción de edificaciones, este se traduce en que la deducibilidad de las cuotas soportadas se condiciona a que las entregas a realizar en el ejercicio de la actividad de promoción o construcción prevista resulten sujetas y no exentas del impuesto. Ello significa que la promoción o construcción de una edificación cuya finalidad no sea la venta, o bien sea el arrendamiento de vivienda, no generan el derecho a deducir en favor del particular las cuotas del IGIC o del IVA por este soportadas en las adquisiciones e importaciones de bienes y en las prestaciones de servicios utilizados en dicha actividad. Esto es así porque en tales supuestos, las entregas de elementos patrimoniales se considerarán efectuadas por quien no tiene la condición de empresario o profesional, con lo cual, la entrega quedaría sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD a satisfacer por el adquirente (artículo 7 del TRLITPAJD).

Ha de subrayarse que la deducibilidad de las cuotas soportadas se condiciona a que la finalidad de desarrollar una actividad sujeta y no exenta exista en el momento en que se soportan las cuotas del IGIC o del IVA. Por tanto, queda excluido el derecho a deducir cuando las cuotas se soportan en un momento en que el promotor no tiene previsto desarrollar la actividad empresarial o profesional, es decir, efectúa adquisiciones de bienes y servicios para la autopromoción de edificaciones.

Este impedimento opera incluso cuando con posterioridad a la adquisición de los bienes y servicios, se altere el destino previsible, y se pretenda utilizar los mismos en actividades sujetas y no exentas. En este sentido, el artículo 28.4 de la LIGIC dispone: *No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades*. En el mismo sentido, el artículo 93.4 de la LIVA.

B. El ejercicio del derecho a deducir

En relación con el ejercicio del derecho a deducir se plantean las siguientes cuestiones:

1) Nacimiento del derecho a deducir

Para determinar el momento del nacimiento del derecho a deducir, hemos de remitirnos a lo dispuesto en los artículos 43.1 de la LIGIC y 111.1 de la LIVA. Con una redacción idéntica, se dispone en el apartado primero de los citados artículos que quienes *no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades…,* en los términos previstos en los mismos.

De este modo -y en paralelo a lo que establecen los artículos 5.1 de la LIGIC y 5. Dos de la LIVA sobre el momento en que se considera iniciada la actividad empresarial o profesional- se adelanta el momento inicial para el ejercicio del derecho a deducir respecto del devengo de las cuotas devengadas en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que es lo que se corresponde con la régimen general del derecho a deducir[4]. Dicho adelanto permite al interesado ir deduciendo el IGIC o el

[4] En este sentido, el artículo 33.1 de la LIGIC establece: "En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los periodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas

IVA soportado en las actividades preparatorias sin tener que esperar a que se produzcan las entregas de bienes y prestaciones de servicios objeto de su actividad empresarial o profesional futura. Se trata de una opción para el interesado que se traduce en el reconocimiento del derecho a la devolución, tal como disponen los artículos 43.3 de la LIGIC y 111. Tres de la LIVA, ante la inexistencia de cuotas devengadas de las que deducir las soportadas[5]. Pero una opción que comporta determinadas obligaciones, como se verá más adelante.

2) El mecanismo de ejercicio del derecho a la deducción

En cuanto al modo en que debe efectuarse la deducción, los artículos 43.2 de la LIGIC y 111.Dos de la LIVA disponen que las deducciones se practicarán aplicando el porcentaje propuesto por el empresario o profesional, salvo que la Administración tributaria fije uno diferente en atención a las características de las actividades a desarrollar. Estas deducciones se consideran provisionales y sometidas a una posterior regularización, en los términos previstos en los citados artículos. Lo dispuesto en ellos debe conectarse con los artículos 33.2 de la LIGIC y 99.2 de la LIVA, según los cuales, las deducciones deben efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su posterior rectificación si dicho destino fuese alterado. De ello se infiere que el porcentaje de deducción propuesto por el empresario o profesional o el fijado por la Administración debe tener en cuenta el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, como ha declarado, con relación al IVA, la STS de 7 de marzo de 2014 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 61/2012). También el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 9 de junio de 2004 consideró que la deducción debe practicarse según el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, por lo que su ejercicio debe realizarse "según previsiones razonables y basadas en criterios lógicos y prudentes, debiendo apreciarse si dichos bienes o servicios van a destinarse exclusivamente a ser objeto de operaciones sujetas y no exentas al IVA, es decir, si se van a utilizar exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir".

deducibles soportadas en dicho periodo del importe total de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario, devengadas durante el mismo período de liquidación en las Islas Canarias como consecuencia de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas". En términos similares se expresa el artículo 99 de la LIVA.

[5] El artículo 45.Uno de la LIGIC, al que remite el citado artículo 43.3, establece: "Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 33 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año". Del mismo tenor es el artículo 115 de la LIVA.

Por otro lado, el destino previsible en función del cual se propone o fija el porcentaje de deducción provisional debe referirse al momento en que tienen lugar dichas adquisiciones, pues la normativa de ambos tributos establece que si aquel fuera alterado con posterioridad, procederá la rectificación de las cuotas deducidas. Por ello, si en el momento de las adquisiciones de bienes y servicios relativos a la actividad de promoción o construcción de edificaciones, el destino previsible de los mismos es su utilización en operaciones sujetas pero exentas, como sería el caso de la promoción o construcción de una vivienda destinada al arrendamiento, no procederá la práctica de deducción alguna, sin perjuicio de su posterior deducibilidad si ese destino resultase alterado.

El ejercicio del derecho a deducir antes del inicio de la actividad empresarial o profesional comporta el deber de formular una solicitud en la que se proponga el porcentaje de deducción provisional a aplicar (artículos 7.1 del Decreto 268/2011 de 4 de agosto por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del REF, en adelante Reglamento de gestión del IGIC, y 28. 4º del RIVA). Del deber de presentar esta obligación solo quedan exonerados aquellos que vayan a iniciar exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que generen el derecho a deducir[6]. Por tanto, en una actividad de promoción o construcción de edificaciones para su venta o arrendamiento que no tenga por objeto, en este último caso, inmuebles destinados a vivienda, tal declaración no es necesaria, ya que el destino previsible permitirá una deducción provisional del 100 por 100.

En el IGIC, la propuesta debe realizarse, por remisión del artículo 7.1 del Reglamento de Gestión del IGIC a su artículo 134, mediante una declaración denominada "declaración anterior al inicio habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios" que es distinta de la declaración censal ya que la primera está prevista para los supuestos en que el sujeto pasivo no prevea iniciar de manera inmediata la entrega de bienes y prestaciones de servicios objeto de su actividad empresarial y pretenda deducir las cuotas soportadas con anterioridad a tal inicio. Según el citado artículo, tal declaración deberá presentarse con anterioridad a la

[6] A diferencia de lo dispuesto en el artículo 28.4 del RIVA, el artículo 7 del citado Reglamento de Gestión del IGIC solo contempla la exoneración de la obligación de formular la propuesta de porcentaje de deducción provisional en su apartado 2, cuando el sujeto pasivo, viniendo desarrollando actividades empresariales o profesionales, inicie una nueva actividad que constituya un sector diferenciado (apartado 2 del citado precepto). Entendemos que debería modificarse la redacción de apartado primero para incorporar la misma exoneración, ya que no tiene sentido proponer un porcentaje de deducción cuando todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituirán el objeto de la actividad generan el derecho a deducir.

fecha de presentación de la primera autoliquidación en la que se ejerce la deducción anticipada al inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios objeto de la actividad empresarial. La redacción de este precepto resulta confusa, por cuanto señala que la declaración censal de comienzo del artículo 133 del citado Reglamento servirá para presentar aquella.

El tenor del citado artículo 7.1 es lo suficientemente contundente como para hacer pensar que el ejercicio del derecho de deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios objeto de la actividad empresarial se hace depender de la presentación de la citada declaración anterior al inicio habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, también llamada declaración previa al comienzo. Sin embargo, la citada redacción es más acorde con la redacción del artículo 43 de la LIGIC anterior a la que está en vigor desde el 1 de enero de 2001. En su redacción original, la deducción de las cuotas en un momento anterior al inicio efectivo de la actividad empresarial o profesional tenía carácter excepcional y se condicionaba a la presentación, antes de soportar las cuotas, de una declaración previa al inicio de las actividades empresariales y profesionales. Tal exigencia se ha suprimido en la redacción actual del citado artículo 43 de la LIGIC. Del mismo modo se suprimió, con efectos de 9 de noviembre de 2001 la referencia que a la declaración previa al inicio de la actividad empresarial o profesional contenía el artículo 76.3 del RIGIC[7].

Por lo que se refiere al IVA, el artículo 28. 4º del RIVA, dispone que la solicitud de porcentaje de deducción provisional debe formularse al tiempo de presentar la declaración censal por la que debe comunicarse a la Administración el inicio de las referidas actividades. Este precepto, junto con otros de la normativa del IVA sobre el tema, fue interpretado por Resolución de la Dirección General de Tributos 1/2000 de 11 de octubre para su adaptación a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 21 de marzo de 2000 (sentencia Gabalfrisa), sobre la que volveremos más adelante. En dicha resolución se sienta el criterio de que, aunque la presentación de las declaraciones censales es obligatoria, la presentación de la referida declaración no es condición necesaria para el ejercicio inmediato del derecho a deducir. *Tampoco* –se añade- *el mero incumplimiento de dicha obligación tiene como consecuencia el retraso en el ejercicio del derecho a deducir hasta el momento*

[7] En su redacción anterior a la actualmente vigente -introducida por el RD 1160/2001, de 26 de octubre, para su adaptación a la modificación del artículo 43 de la LIGIC-, establecía el citado artículo 76.3: "No serán deducibles las cuotas soportadas antes de la presentación de una declaración previa al inicio de la actividad empresarial o profesional en la forma que se determine por el Gobierno de Canarias".

en que se produzca el inicio en la realización de las operaciones que constituyen el objeto de la actividad, sin perjuicio de la posible consideración de tal incumplimiento como infracción tributaria simple según lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley General Tributaria.

A la vista de la normativa de ambos impuestos, cabe plantearse si el diferente tratamiento dispensado por el artículo 7.4 del Reglamento de Gestión del IGIC respecto del existente en el IVA, en lo relativo al requisito de la declaración anterior al inicio de las actividades empresariales o profesionales para poder ejercer el derecho a deducir, tiene cobertura legal. A favor de considerar que el carácter preceptivo de la declaración previa no es contrario al artículo 43 de la LIGIC estaría el argumento de que, ante el silencio de la Ley, dicho tratamiento entra dentro del ámbito de las competencias de la Comunidad Autónoma de Canarias para regular normativamente los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección del IGIC como tributo derivado del REFC –según la Disposición Adicional décima. 2 de la Ley 20/1991- de la que el Reglamento de Gestión del IGIC es una manifestación. A ello podría añadirse la consideración de que el IGIC no es un impuesto armonizado, por lo que no le son aplicables las Directivas de armonización comunitaria sobre el IVA ni los pronunciamientos del TJUE en la materia y, en consecuencia, tampoco la interpretación de la Resolución de la Dirección General de Tributos 1/2000 de 11 de octubre, anteriormente citada, resulta sin más trasladable a dicho impuesto.

Ahora bien, no puede desconocerse que, pese al carácter no armonizado del IGIC, muchas de las modificaciones operadas en el IVA para adaptar su normativa a las prescripciones del Derecho Comunitario y a los pronunciamientos del TJUE terminan trasladándose a la regulación del IGIC. Este es el caso de la modificación operada en el artículo 43 de la LIGIC, como se verá más adelante; una modificación que tiene como fundamento el principio de neutralidad, que es un principio común en ambos impuestos. Ello nos inclina a considerar que la admisión del carácter preceptivo de la declaración previa como condición *sine qua non* para poder ejercer el derecho de deducción anticipada en el IGIC -a diferencia de lo que acontece respecto al IVA- supone introducir un tratamiento no uniforme entre quienes ostentan la condición de empresarios y profesionales en el ámbito de los respectivos impuestos que resulta innecesario y no conforme con el principio de neutralidad que inspira la vigente redacción del artículo 43 de la LIGIC.

En otro orden de ideas, el ejercicio del derecho de deducción se efectúa mediante la presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas del impuesto, tal como explícitamente, para este supuesto, dispone el artículo 57. 1 del Reglamento de Gestión del IGIC. En efecto, dicho artículo establece como regla general la obligación de los empresarios y profesionales de presentar autoliquidaciones periódicas desde que se inicie efectivamente la realización habitual de entregas de bienes y prestaciones de servicios objeto de su actividad empresarial. Pero la obligación de presentar autoliquidaciones se establece también "a cargo de los empresarios o profesionales que pretendan deducir las cuotas devengadas y soportadas con anterioridad al inicio efectivo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales". En estos casos, estarán obligados a presentar las autoliquidaciones correspondientes a todos y cada uno de los períodos de liquidación, aunque en ellas no se refleje cuota deducible alguna.

3) Plazo de ejercicio del derecho a deducir

No menos importante es la cuestión suscitada por la normativa examinada en relación con el plazo para el ejercicio del derecho a deducir. Del tenor de los artículos 43.1 de la LIGIC y 111.Uno de la LIVA se desprende con claridad que la deducción anticipada de las cuotas soportadas respecto del momento en que se inician las entregas de bienes y prestaciones de servicios, es una opción del interesado, pero, a diferencia de lo previsto en relación con la regularización de las deducciones efectuadas provisionalmente, a la que luego nos referiremos, nada se dice acerca del plazo de ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad empresarial o profesional. Por ello es de aplicación el régimen general previsto en la normativa de los respectivos tributos, según la cual, el derecho de deducción nace desde que se devengan las cuotas relativas a las adquisiciones de bienes y servicios –artículos 32 de la LIGIC y 98 de la LIVA- y puede ejercitarse desde el período de liquidación en que se hayan soportado las cuotas deducibles hasta un plazo de caducidad de cuatro años, contados a partir del momento de nacimiento del derecho a deducir (artículos 33.3 de la LIGIC y 99.Tres de la LIVA)[8]. Por tanto, si el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo de caducidad de cuatro años sin presentar las correspondientes declaraciones-liquidaciones para efectuar la deducción, ya no podrá

[8] Este es el criterio sostenido por la Dirección General de Tributos, con relación al IVA, por ejemplo, en la contestación a consulta vinculante V0591-09 de 25 de marzo.

practicar esta, aunque con posterioridad al transcurso del mismo se inicie efectivamente la actividad empresarial o profesional.

En suma, en los supuestos de inicio de la actividad empresarial prevista en el artículo 5.1 de la LIGIC y 5.DOS de la LIVA, el promotor inmobiliario podrá optar entre deducir las cuotas del impuesto soportadas en sus adquisiciones e importaciones de bienes y en las prestaciones de servicios que le sean prestados, con anterioridad al inicio de la actividad empresarial en la que se van a utilizar, o bien esperar al inicio efectivo de la misma y efectuar la deducción que proceda de las cuotas del impuesto devengado en las operaciones realizadas. En todo caso, debe tenerse en cuenta que el plazo de caducidad de cuatro años para el ejercicio del derecho a la deducción se inicia desde el momento en que se devengaron las cuotas soportadas en aquellas adquisiciones y prestaciones de servicios recibidas.

4) Regularización de las deducciones anticipadas

Como se ha señalado anteriormente, las deducciones realizadas por el interesado con anterioridad al inicio de las actividades empresariales o profesionales conforme al porcentaje propuesto o bien el fijado por la Administración, tienen carácter provisional por lo que debe procederse a su regularización posterior. A este respecto los artículos 43.7 de la LIGIC y 112 de la LIVA regulan un procedimiento que difiere ligeramente del general previsto en los artículos 38 de la LIGIC y 105.4 de la LIVA, ya que en el caso que ahora nos ocupa, el porcentaje de deducción definitivo será el que resulte de computar el importe global de las entregas de bienes y prestaciones de servicios objeto de la actividad empresarial o profesional de los cuatro primeros años naturales de realización de las mismas. Pero lo destacable en este punto es que la regularización tiene lugar una vez que se inician las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyen el objeto de la actividad empresarial o profesional prevista. Al respecto interesa atender a la previsión contenida en el artículo 7.4 *in fine* del Reglamento de Gestión del IGIC en materia de regularizaciones. Sin perjuicio de lo que más adelante se expondrá sobre el tema, lo cierto es que el último párrafo del citado artículo establece una regularización, no prevista en el caso del IVA, para los supuestos en que las actividades empresariales o profesionales no lleguen a realizarse o, más propiamente, cuando el sujeto pasivo estime que no va a iniciar la actividad empresarial o profesional prevista. Se trata de una regularización que va más allá de la aplicación de un porcentaje definitivo de deducción determinante, bien de un ingreso, bien de una deducción adicional, pues

comportaría la obligación, a cargo del interesado, de devolver el total de las deducciones practicadas de forma provisional y anticipada.

III. RÉGIMEN APLICABLE A LAS CUOTAS DEL IGIC Y DEL IVA SOPORTADAS Y DEDUCIDAS CON ANTERIORIDAD AL INICIO DE LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN O CONSTRUCCIÓN DE EDIFICACIONES EN LOS SUPUESTOS EN QUE ESTA FINALMENTE NO SE REALIZA

Como se ha indicado en el epígrafe anterior, tanto la normativa del IGIC como la del IVA establecen cómo ha de efectuarse la regularización de las deducciones provisionalmente practicadas con anterioridad al comienzo de las entregas de bienes y prestaciones de servicios objeto de la actividad empresarial que se va a desarrollar. Dicha regularización ser realiza aplicando a las cuotas del IGIC o el IVA soportado en las importaciones y adquisiciones de bienes y en las prestaciones de servicios iniciales, el porcentaje definitivo que corresponda al período de los cuatro primeros años naturales de realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional. Es decir, la regularización, en la LIGIC y la LIVA parte de la premisa de que la actividad empresarial o profesional se ha iniciado efectivamente. Ahora bien, ¿cómo ha de procederse cuando el interesado ha ejercido la opción de deducir las cuotas soportadas antes del comienzo de la actividad empresarial o profesional, pero esta, finalmente, no se inicia? Las leyes reguladoras de ambos impuestos guardan silencio al respecto.

El análisis de la cuestión planteada exige tener en cuenta los antecedentes de la regulación contenida en los artículos 43 de la LIGIC y 111 de la LIVA. En la redacción anterior a la actualmente vigente, se partía de una regla general: Las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales podían deducirse a partir del momento en que se iniciaban efectivamente las mismas. Por excepción a dicha regla general, se establecía la posibilidad de deducción de dichas cuotas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales y profesionales siempre que se cumplieran los siguientes requisitos: 1) Presentar, antes de soportar las cuotas, una declaración previa al inicio de las actividades o profesionales en la forma establecida reglamentariamente, en la que el sujeto pasivo debía proponer el porcentaje de deducción aplicable provisionalmente, y 2) Iniciar las actividades empresariales o profesionales dentro del plazo de un año a contar desde la presentación de la anteriormente citada

declaración, plazo que podría prorrogarse por la Administración en atención a la naturaleza de las actividades a desarrollar y las circunstancias concurrentes.

Con efectos de 1 de enero de 2001, la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y del orden social modificó en los mismos términos los artículos 5. Dos, 93, 111, 112 y 113 de la LIVA y los artículos 5.2, 28, 43 y 43 bis de la LIGIC relativos al procedimiento especial para la devolución del impuesto soportado con anterioridad al inicio de las operaciones objeto de la actividad sujeta a estos impuestos; quedando la redacción de los artículos 5. Dos y 111 de la LIVA y 5.2 y 43 de la LIGIC con el tenor ya indicado en las páginas anteriores. En el Preámbulo de la ley se justifica la modificación de la LIVA en el imperativo legal de adaptar la normativa de ese impuesto a la Sexta Directiva 77/388/CEE en lo referido al procedimiento especial referido en la interpretación que de la misma hizo la Sentencia del entonces Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que, aunque no se menciona, es la de fecha 21 de marzo de 2000 (conocida como sentencia Gabalfrisa). Es de destacar que la modificación que en el mismo sentido efectúa de los respectivos preceptos de la LIGIC no aparecen justificados, aunque es conocida la técnica del legislador estatal de uniformar, no obstante el carácter no armonizado del IGIC, la normativa de este impuesto y la del IVA cuando las modificaciones de dicho impuesto derivan de exigencias del Derecho Comunitario o de los pronunciamientos del TJUE dictados en relación con el mismo[9].

Dicho esto, la respuesta que haya de darse ha de partir, por un lado, de la consideración de que siendo idéntica la actual redacción de los preceptos que en el IGIC y en el IVA regulan la materia, la interpretación de unos y otros no puede, en buena lógica jurídica, diferir. En esa labor interpretativa debe tenerse en cuenta la citada Sentencia Gabalfrisa, así como otras anteriores del TJUE dictadas en la materia. De otro, el artículo 7.4 del Reglamento de Gestión del IGIC contiene una

[9] En el Preámbulo de la Ley 2/2010 de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria se señala: "El Impuesto General Indirecto Canario no es un tributo armonizado en el ámbito de la Unión Europea, por lo que a su normativa no le resultan de aplicación ni las directivas comunitarias reguladoras de los impuestos sobre el volumen de negocios ni las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictadas en aplicación de dichas directivas.

Sin embargo, se considera adecuado mantener una coherencia y coordinación entre las reglas esenciales del Impuesto General Indirecto Canario y las del Impuesto sobre el Valor Añadido, mucho más si se trata de aspectos que tienen que ver con la sujeción, a fin de no generar posibles situaciones de no imposición o de doble imposición en las transacciones concluidas entre los territorios de aplicación de ambos tributos o las que puedan realizarse entre las Islas Canarias y el resto de la Comunidad".

previsión, en su último párrafo que parece apuntar una solución a la pregunta formulada sin paralelo en el RIVA.

Pues bien, en los pronunciamientos del entonces denominado Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, dictados en la Sentencia de 29 de febrero de 1996 (Sentencia Inzo) y la de 21 de marzo de 2000 (Sentencia Gabalfrisa) se sientan, con relación a dicho procedimiento de devolución en el IVA, los siguientes criterios:

- El derecho a la deducción forma parte del mecanismo del IVA y no puede, en principio, limitarse.

- Su objeto es liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas para garantizar la perfecta neutralidad del impuesto.

- El principio de neutralidad del impuesto exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de la empresa se consideren como actividades económicas.

- Es contrario al principio de neutralidad que las referidas actividades solo se consideren iniciadas desde el momento en que se explote efectivamente la empresa. Ello supondría gravar al operador económico con el coste del impuesto sin posibilidad de deducirlo e introducir distinciones arbitrarias entre los gastos de inversión efectuados antes de iniciar la explotación efectiva de una empresa y los efectuados durante la misma.

- Por ello, quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica y realiza al efecto los primeros gastos de inversión, debe ser considerado sujeto pasivo y tendrá derecho a deducir de inmediato el impuesto soportado sin necesidad de esperar el inicio de la explotación efectiva de la empresa.

- Esa deducción es válida aun cuando, posteriormente, la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas. Ello es así porque el principio de seguridad jurídica impide que los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos dependan de circunstancias o acontecimientos producidos con posterioridad a su reconocimiento por la Administración Tributaria. Desde el momento en que esta le ha concedido, a partir de la información facilitada, la

condición de sujeto pasivo, dicho estatuto no puede, en principio, serle luego retirado con efecto retroactivo porque hayan sobrevenido determinados acontecimientos[10].

- La condición de sujeto pasivo solo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas previstas se ha hecho de buena fe por el interesado. En las situaciones fraudulentas o abusivas en las que este ha fingido querer desplegar una actividad económica concreta cuando lo que en realidad pretende es incorporar a su patrimonio privado determinados bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración Tributaria puede solicitar con efecto retroactivo la devolución de las cantidades deducidas al haberse basado las mismas en declaraciones falsas.

A la luz de la jurisprudencia reseñada, cabe afirmar que, si la intención de destinar los bienes y servicios adquiridos en el momento en que se producen las adquisiciones, ha quedado objetivamente confirmada, adquiriéndose desde entonces la condición de empresario o profesional, (artículo 5.Dos de la LIVA), las deducciones practicadas antes del inicio de las actividades económicas son válidas aunque estas al final no se inicien efectivamente. Solo en los casos en que se aprecie que no hubo tal intención inicial de desarrollar una actividad empresarial o profesional, sino que la misma fue simulada, podrá la Administración exigir la devolución de las deducciones concedidas. A este respecto, corresponderá a la Administración Tributaria demostrar la falsedad de dicha intención lo que, a mi juicio, deberá hacerse de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 de la LGT. Así se desprende claramente, en relación con el IVA, de la citada jurisprudencia, habiendo considerado por su parte la Dirección General de Tributos en Resolución 1/2000 de 11 de octubre que en tales supuestos la Administración Tributaria debe regularizar las deducciones indebidamente practicadas.

Ahora bien, ¿cabe extraer la misma conclusión en relación con el IGIC? Como adelantamos anteriormente, el artículo 7.4 del Reglamento de Gestión del IGIC establece en su último párrafo, en relación con la regularización de las deducciones provisionalmente practicadas, lo siguiente: *Lo establecido en el párrafo anterior* –se

[10] En la Sentencia de 29 de febrero de 1996 (sentencia Inzo) en la que se dicta este criterio, se trataba de una sociedad que una vez constituida encarga un estudio de rentabilidad de la actividad económica a emprender, estudio por el que se soportó el IVA correspondiente, y cuyo resultado fue que la actividad prevista no resultaba rentable, por lo cual la sociedad decide no pasar a la fase operativa y disolverse. El TJCE declara que el IVA soportado por la prestación del servicio consistente en el estudio de rentabilidad sí es deducible.

refiere a la regularización una vez iniciada la actividad empresarial o profesional- *es sin perjuicio de la obligación del empresario o profesional de regularizar las deducciones provisionales efectuadas si estima que no va a comenzar la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios*. Lo que se desprende de dicha disposición es que en los supuestos en que el sujeto pasivo estima que no va a comenzar su actividad empresarial o profesional, tiene la obligación de restituir las devoluciones obtenidas como consecuencia de las deducciones provisionales de las cuotas soportadas, pues no otra cosa puede significar la regularización en estos supuestos. La solución de la norma reglamentaria se aparta de la doctrina del TJUE que ha inspirado la reforma, tanto del artículo 111 de la LIVA como del artículo 43 de la LIGIC, y, aunque, como se ha reiterado, el IGIC no es un impuesto armonizado, lo cierto es que la modificación tiene por finalidad garantizar la neutralidad impositiva, principio que se postula igualmente de este último. En definitiva, es trasladable a este campo el razonamiento de las líneas anteriores realizado al hilo de lo dispuesto en el artículo 7.1 de Reglamento de Gestión del IGIC sobre el carácter no preceptivo de la declaración previa al inicio de las actividades empresariales o profesionales a efectos de ejercer el derecho de deducción anticipada. Por ello puede afirmarse que, tanto en el IGIC como en el IVA, la obligación de regularización que incumbe al sujeto pasivo solo debería venir referida a la aplicación del porcentaje de deducción definitiva que proceda en función de las entregas de bienes o prestaciones de servicio realizadas en el período de los cuatro primeros años naturales de ejercicio efectivo de la actividad empresarial o profesional. Fuera de esos casos, la regularización que corresponda cuando finalmente la actividad empresarial o profesional no se ha iniciado, y que se traduce en la devolución de las deducciones concedidas, exige que la Administración demuestre, en los términos ya indicados, que el interesado no tenía realmente la intención inicial de desarrollar una actividad empresarial o profesional y que la misma era simulada. Si se conviene en tal interpretación, se hace necesario, la supresión del último párrafo del artículo 7.4 de Reglamento de Gestión del IGIC.

IV. RÉGIMEN APLICABLE A LAS CUOTAS DEL IGIC Y DEL IVA SOPORTADAS PERO NO DEDUCIDAS CON ANTERIORIDAD AL INICIO DE LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN O CONSTRUCCIÓN DE EDIFICACIONES EN LOS SUPUESTOS EN QUE ESTA FINALMENTE NO SE REALIZA Y SE TRANSMITEN LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES INICIALMENTE AFECTOS

La deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividad empresarial o profesional es una opción ofrecida por la ley, como se ha señalado reiteradamente; una opción, eso sí, que normalmente será ejercida por quien tiene intención de comenzar dichas actividades, ya que permite recuperar el IGIC o el IVA soportado sin tener que esperar al momento en que comiencen las entregas de bienes y prestaciones de servicios objeto de la actividad empresarial o profesional.

En todo caso ha de plantearse la hipótesis de que dicho opción no se ejerza, a fin de determinar el régimen aplicable cuando, soportadas las cuotas del IGIC o del IVA en las importaciones y adquisiciones de bienes y en las prestaciones de servicios, los elementos patrimoniales que se tenía la intención de afectar a la actividad empresarial o profesional, se transmiten sin que dicha actividad se haya siquiera iniciado. A este respecto ha de recordarse que, conforme a los artículos 5.2 de la LIGIC y 5. Dos de la LIVA, a los efectos de dichos impuestos, la actividad empresarial o profesional, incluida la de promoción o construcción de edificaciones, se considera iniciada desde el momento en que se realice la adquisición de bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades. Una vez que se considere que en el momento de aquellas adquisiciones de bienes y servicios concurrían elementos objetivos suficientes acreditativos de su destino a una actividad empresarial o profesional, la condición de empresario o profesional así adquirida no puede serle retirada al interesado con carácter retroactivo si finalmente la actividad empresarial o profesional no se realiza, como se establece en la jurisprudencia comunitaria, salvo los supuestos en que la Administración demuestre la existencia de simulación.

De ello se sigue que los elementos patrimoniales adquiridos se han incorporado al patrimonio empresarial o profesional y que su ulterior transmisión, incluso sin que se haya iniciado la actividad empresarial o profesional se considera sujeta al

impuesto, conforme al artículo 6 b) de la LIGIC y 4 Dos b) de la LIVA[11]. Ello comporta la obligación de repercusión del impuesto devengado con ocasión de la entrega o cesión, así como el derecho a deducir del mismo el soportado en las previas adquisiciones de bienes y servicios. Por el contrario, si la entrega estuviera sujeta pero exenta, no se devengará el impuesto por la venta o cesión efectuada, sin que proceda por ello la deducción de las previas cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios, como sería el caso de que se tratase de la entrega de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables (artículo 50 Uno 20º de la Ley 4/2012 de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, por la que se regulan las exenciones en el IGIC y artículo 20.20º de la LIVA).

Lo expresado es una consecuencia necesaria de la configuración de la deducción como un mecanismo del IGIC y del IVA que sirve al principio de neutralidad, como se ha subrayado anteriormente. Ahora bien, tratándose de la actividad de promoción o construcción de edificaciones por particulares de forma ocasional, es necesario, a mi juicio exigir un conjunto de elementos objetivos suficientes y cualificados, en función del caso concreto, que acrediten de manera inequívoca la intención inicial, desde el momento de la adquisición de los bienes y servicios, de destinarlas a la venta o al arrendamiento. Así, por ejemplo, tratándose de un solar adquirido *mortis causa*, constituye un elemento objetivo a tener en cuenta la superficie del mismo. En cambio, no son elementos objetivos cualificados las adquisiciones de bienes y servicios que puedan servir tanto a la finalidad de autopromoción como a la de venta o arrendamiento, como se ha señalado en las páginas anteriores (proyecto de edificación, vallado del solar, solicitud de licencia urbanística). Este mayor nivel de exigencia es lo más coherente con las consecuencias que se derivan del principio de neutralidad en estos impuestos en caso de desistimiento posterior de la actividad empresarial mediante la venta de los terrenos sin acometer la actividad de promoción o edificación; a saber, que dicho desistimiento no enerva el derecho de deducción, sin perjuicio de las actuaciones que la Administración Tributaria deba iniciar en caso de que aprecie simulación de la intención de realizar la referida actividad.

CONCLUSIONES

[11] No resulta aplicable el supuesto de no sujeción previsto en los artículo 9-1º de la LIGIC y 7.1º de la LIVA –transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial- del que se excluye expresamente las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por quienes tienen la condición de empresario o profesional por realizar exclusivamente con carácter ocasional la urbanización de terrenos y la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta, cesión o adjudicación por cualquier título.

PRIMERA. A fin de garantizar la neutralidad del impuesto en el mercado inmobiliario, en el IGIC y en el IVA tienen la consideración de empresario o profesional los particulares que acometan, aún de manera ocasional, la promoción o construcción de edificaciones, siempre que su destino sea la venta, adjudicación o cesión por cualquier título. Esta actividad se considera iniciada 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 tal actividad de promoción o construcción de edificaciones para su venta, cesión o adjudicación. La concurrencia de tal circunstancia es una cuestión de hecho que debe acreditarse por el particular interesado mediante la aportación de elementos objetivos suficientes y cualificados referidos al momento en que se realizan tales adquisiciones de bienes y servicios.

SEGUNDA. El particular promotor o constructor de las edificaciones tiene la opción de deducir las cuotas que soporte en sus adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios sin tener que esperar al inicio de su actividad empresarial, siempre que la finalidad de las importaciones y adquisiciones de bienes y servicios sea la de destinarlas el desarrollo de una actividad sujeta y no exenta del IGIC o del IVA. En todo caso, esa finalidad debe existir en el momento de las adquisiciones de bienes y servicios, sin que resulte procedente la deducción por una afectación posterior de los mismos a la actividad empresarial.

TERCERA. La deducción puede practicarse desde el momento en que se soportas las cuotas del impuesto en dichas adquisiciones de bienes y servicios, y está sometida a un plazo de caducidad de cuatro años desde la fecha de las adquisiciones. El porcentaje de deducción a practicar debe ser propuesto por el promotor o fijado por la Administración en función del destino previsible de las adquisiciones en el momento en que estas se efectúan, sin perjuicio de su rectificación posterior si el mismo fuese alterado. La deducción así practicada tiene carácter provisional y está sometida a una ulterior regularización a partir del inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios. La propuesta del porcentaje de deducción a practicar debe formularse a través de una declaración previa al inicio de las actividades empresariales o profesionales (en el IGIC) o con ocasión de la presentación de la declaración censal (en el IVA). Pero la no presentación de las mismas no enerva el derecho a deducir, sin perjuicio de las consecuencias que en punto a las infracciones procedentes se deriven del incumplimiento de dicho deber. El derecho de deducción anticipada se ejerce mediante la presentación de declaraciones-liquidaciones periódicas que, por no declararse en ellas cuotas del IGIC o del IVA devengadas,

determinará el derecho a la devolución de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios realizadas antes del inicio de las actividad empresarial o profesional.

CUARTA. En los supuestos en que el interesado optó por deducir anticipadamente las cuotas del IGIC o del IVA soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios a utilizar en la actividad empresarial o profesional prevista, pero finalmente no inicia tal actividad, las deducciones practicadas siguen siendo válidas mientras la Administración no demuestre, bien que no hubo intención objetivamente confirmada de destinar dichos bienes y servicios, en el momento en que se adquirieron, al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, bien que dicha intención fue simulada y ocultó, en realidad, la pretensión de incorporar al patrimonio particular los bienes y servicios adquiridos.

QUINTA. En los supuestos en que habiendo quedado acreditado con elementos objetivos suficientes y cualificados la intención inicial de destinar los bienes y servicios adquiridos al desarrollo de la actividad de promoción o construcción de edificaciones para su venta o arrendamiento, los elementos patrimoniales afectos han quedado, desde ese momento, incorporados al patrimonio empresarial. Por ello, el desistimiento posterior del inicio de la actividad y la venta de los elementos patrimoniales afectos no impide que la operación se considere sujeta al IGIC o al IVA, procediendo en consecuencia la repercusión del impuesto -siempre que se trate de una operación sujeta y no exenta- así como la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al desistimiento.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

Consecuencias del incumplimiento de la obligación de comunicar las inversiones anticipadas y de su sistema de financiación en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias
(Comentario a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 22 de julio de 2019).

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

I. INTRODUCCIÓN

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ, en adelante) de Canarias de 22 de julio de 2019 (sala de lo contencioso-administrativo, Las Palmas de Gran Canaria, ponente Dª Inmaculada Rodríguez Falcón, rec. 359/2018) analiza una cuestión necesitada de clarificación en la práctica, dada la falta de una solución terminante expresa al respecto en su regulación normativa y en su aplicación por la doctrina administrativa y la jurisprudencia. Es la relativa a las consecuencias que se derivan, en el ámbito del beneficio fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC, en adelante), del incumplimiento por parte del contribuyente de la obligación de comunicar las inversiones anticipadas y de su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS, en adelante), del Impuesto sobre la Renta de No Residentes o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que fue regulada con efectos desde el 1 de enero de 2007 en el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994 (Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre)[1].

[1] Anteriormente y con efectos desde el 1 de enero de 2003 (Ley 53/2002, de 30 de diciembre) lo hacía en el apartado 10 de este mismo precepto, si bien en un contexto normativo parcialmente diferente, como veremos.

El TSJ de Canarias llega a la conclusión de que dicho incumplimiento, en el caso enjuiciado y de acuerdo a las circunstancias concurrentes en él, no genera la pérdida del beneficio fiscal. Es decir, que las inversiones anticipadas realizadas son materializaciones válidas de la RIC, al no ser impedimento para ello que el contribuyente no comunicara dichas inversiones anticipadas y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del IS del ejercicio en el que se realizaron.

Nuestra intención es la de valorar si la conclusión alcanzada por el órgano jurisdiccional canario es correcta, así como también si lo son los argumentos empleados para llegar a la misma. Lo primero que debe hacerse es, no obstante, exponer lo señalado por el TSJ de Canarias en esta sentencia.

II. CONTENIDO DE LA SENTENCIA

Con el recurso contencioso-administrativo resuelto por el TSJ de Canarias en esta sentencia de 22 de julio de 2019 se impugnó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 29 de junio de 2018 (rec. 35/01531/2015), que a su vez resolvió la reclamación económico-administrativa presentada por una sociedad frente a la liquidación del IS del período impositivo 2011. Dejando a un lado otras cuestiones de carácter procedimental que también se analizan en la sentencia, la discusión de fondo, que es la única sobre la que prestaremos nuestra atención, giraba en torno a la admisibilidad o no como materialización de la RIC, dotada con cargo a los beneficios del ejercicio 2007, de determinadas inversiones anticipadas que se produjeron en el mismo año 2007. De acuerdo a los datos que aporta la sentencia, el problema estaba en que al presentar la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2007 no se cumplió por la sociedad la obligación de comunicar conjuntamente con la declaración del impuesto las inversiones anticipadas y su sistema de financiación prevista en el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994. Parece que tampoco se contenía información alguna sobre las inversiones anticipadas ni en las partes del modelo de declaración del impuesto destinadas a tal fin, ni en la memoria, pese a que esto se exige por las previsiones normativas aplicables, tal como se verá con posterioridad.

Desde el primer momento en el que el TSJ entra en el fondo del asunto, que es resuelto a lo largo de todo el fundamento jurídico 2º de la sentencia, señala ya la conclusión a la que va a llegar, puesto que entonces afirma que "estimamos los argumentos del recurrente".

No obstante, en primer lugar señala el tribunal canario que "(e)s necesario destacar que estamos de acuerdo con la resolución impugnada, en que es necesario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27.11 de la Ley 19/1994 preciso para poder acogerse a la posibilidad de materializar la RIC a través de inversiones anticipadas, el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en el mismo como es la comunicación en que se informe, en la declaración del impuesto, a la Administración Tributaria de las inversiones anticipadas realizadas y su sistema de financiación. Exigencia que debe ser objeto de una interpretación rigurosa, dados los beneficios que se obtienen en la RIC".

"Sin embargo -señala a continuación-, en este caso la administración reconoce la aptitud de la inversión realizada para materializar anticipadamente la RIC, pero opone el incumplimiento del deber de comunicar la inversión en las cuentas anuales, en la declaración del IS 2007 y en el sistema de financiación.

Es por ello -prosigue el tribunal- que debemos tener en cuenta las circunstancias del caso", que son expuestas a continuación:

"1.- Es pacífico que se realizó correctamente la inversión o materialización anticipada.

2.- La inversión se materializó en el ejercicio 2007, en el que entró en vigor una modificación legislativa que consideramos importante a los efectos de tomar una decisión".

Recoge entonces el TSJ de Canarias los aspectos normativos que van a ser clave en su resolución, que se refieren al cambio legislativo producido a finales de 2006, de aplicación a partir del 1 de enero de 2007, relacionados con las consecuencias derivadas del incumplimiento de aquella obligación formal de comunicar las inversiones anticipadas y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del impuesto. Así, reproduce inicialmente la normativa vigente

hasta el 31 de diciembre de 2006, para luego copiar de igual modo la nueva regulación que entró en vigor desde el comienzo del año 2007.

"La redacción vigente del precepto hasta 31 de diciembre de 2006 -afirma el TSJ de Canarias- sí que establecía como sanción la pérdida del beneficio fiscal, en caso de incumplimiento de la obligación de realizar la comunicación:

"27.10. Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la reserva para inversiones, siempre que cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo y las citadas dotaciones se realicen con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2005.

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

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en este apartado ocasionará la pérdida del beneficio fiscal y será de aplicación lo previsto en el apartado 8 de este artículo".

"A partir de 31 de diciembre de 2006 -continúa el tribunal canario-, en virtud del Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre (...), la redacción del precepto renumerado fue la siguiente:

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

Las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2020.

La materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no

Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas".

Y puesto que como se aprecia claramente a partir de la comparación entre una y otra versión de la normativa de las inversiones anticipadas, la regulación específica de las consecuencias del incumplimiento de los requisitos establecidos en dicha normativa desaparecen (el último párrafo del inicial apartado 10 ya no está en el apartado 11 que le sucedió), el TSJ de Canarias añade que "Las consecuencias del incumplimiento en el artículo:

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

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

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

A partir de esta exposición del cambio normativo producido y de la reproducción literal de los preceptos que serían relevantes, el tribunal canario comienza a ir concretando los resultados a los que lo todo anterior le conduciría: "La conclusión a la que llegamos -afirma con claridad- es que el Real Decreto-ley 12/2006 (...) ya no establece la pérdida del beneficio fiscal e inmediata integración en la base imponible por el hecho de no haber realizado el plan de inversiones (26.10) o no incluirlo en la memoria de cuentas anuales (26.13) o en el balance (26.3). Todas estas acciones

tienen vinculación inmediata y directa con las declaraciones del impuesto sobre Sociedades, a las que están ineludiblemente ligadas, en tanto, si no están en el balance o en las cuentas anuales tampoco estarán en la declaración del IS.

El fin de la reforma -continúa el TSJ de Canarias- según su exposición de motivos fue reforzar los mecanismos de control de la aplicación de estas ventajas fiscales, entre los que destacan la obligación de presentar un plan de inversiones, la inclusión de determinada información relevante a estos efectos en la memoria de las cuentas anuales y el establecimiento de un régimen sancionador específico. Es por ello que se imponen sanciones por los citados incumplimientos pero no la pérdida del beneficio. Consecuencia que es extremadamente gravosa, cuando en el caso, lo que consta es un incumplimiento formal, puesto que se acepta por la administración que la materialización y dotación se realizó correctamente".

A continuación, y como refuerzo concreto de lo que había señalado con anterioridad, cita el tribunal canario a contestación a una consulta vinculante V0933/2010, de 12 de mayo, en la que respecto a la no presentación de un plan de inversiones se señala la comisión de una infracción tributaria específica, "una infracción tributaria leve que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del importe de la dotación efectuada a la reserva para inversiones en canarias (...) pero no la integración en la base imponible de las cantidades que redujeron la base".

Y termina el TSJ de Canarias como empezó: "Se aceptan, por tanto, las conclusiones del demandante" Si bien lo hace "(a)ñadiendo a los argumentos expuesto, que las citadas obligaciones fueron finalmente cumplidas si bien de forma extemporánea".

III. COMENTARIO

1. Planteamiento

Desde nuestro punto de vista, la conclusión a la que llega el TSJ de Canarias en esta sentencia de 22 de julio de 2019 es correcta. Porque también en nuestra opinión, que no difiere esencialmente de la que manifestamos en el año 2008 en nuestro estudio sobre la *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en*

Canarias,[2] puede entenderse que bajo la regulación normativa sobre las inversiones anticipadas vigente en el período impositivo 2007, y de acuerdo a las circunstancias concurrentes en el caso particular enjuiciado por el tribunal canario, el incumplimiento de la obligación de comunicar conjuntamente con la declaración del IS las inversiones anticipadas y su sistema de financiación del apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, no debe traer consigo la consecuencia de que aquellas no sean consideradas materializaciones válidas de la RIC y, por tanto, que se produzca la pérdida del beneficio fiscal en lo que afecta a las mismas.

Además, entendemos que el argumento empleado por el TSJ de Canarias acerca del cambio normativo producido desde el originario apartado 10 del artículo 27 vigente a partir del 1 de enero de 2003 hasta el apartado 11 de dicho precepto que le sucedió con efectos desde el 1 de enero de 2007, y que fue el aplicable al supuesto sometido a su consideración, es totalmente acertado. También creemos que es igualmente adecuado aquel otro argumento que utiliza el tribunal canario conectado con las circunstancias del caso en el que aquella obligación formal vulnerada en un principio fue finalmente cumplida, aunque de forma extemporánea, si bien como veremos en la resolución judicial objeto de nuestra atención se hace referencia en realidad a varias obligaciones formales incumplidas posteriormente subsanadas.

Sin embargo, en esta sentencia, según nuestro parecer, en el marco de una cierta falta de claridad en un determinado pasaje de la misma, no se afronta el principal problema que suscita la normativa al respecto y que, sin embargo, no puede ser obviado para resolver de forma convincente y completa la cuestión que se planteaba: el que no se mencione expresamente en el apartado 16 del artículo 27, al prever los apartados de este artículo que recogen determinados requisitos que no producen la pérdida del beneficio fiscal de la RIC, al apartado 11 de dicho precepto, que es el que regula la obligación formal de comunicar conjuntamente con la declaración del impuesto las inversiones anticipadas y su sistema de financiación[3]. Aunque de esta falta de claridad, desde nuestro punto de vista, adolece también la propia normativa, con lo que esta puede ser la causante última de aquella, tal como pondremos igualmente de relieve.

[2] SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson-Aranzadi/Hacienda Canaria, Cizur Menor, 2008, pp. 65-71.

[3] Así lo poníamos de relieve en SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *Pérdida...*, pp. 65-71, donde comenzamos el análisis de esta problemática calificando de "supuesto dudoso" este de la comunicación de las inversiones anticipadas y su sistema de financiación.

2. La modificación legislativa con efectos desde el 1 de enero de 2007: del anterior apartado 10 al nuevo apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994

Efectivamente, el TSJ de Canarias acierta de modo pleno, en nuestra opinión, cuando se fija en "una modificación legislativa que -como señala él mismo de modo expreso- consideramos importante a los efectos de tomar una decisión", y que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

Así, en el apartado 10 del artículo 27 de la Ley 19/1994 resultante de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, que introdujo en la regulación de este beneficio fiscal, con efectos desde el 1 de enero de 2003, la posibilidad de realizar inversiones anticipadas de posteriores dotaciones de la RIC, se disponía de modo expreso que el "incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en este apartado ocasionará la pérdida del beneficio fiscal y será de aplicación lo previsto en el apartado 8 de este artículo", en el que se preveía la debida integración en la base imponible del ejercicio de incumplimiento de las cantidades que redujeron la base imponible cuando del IS se trata, que era al que se refería el supuesto enjuiciado. Y de una atenta lectura a dicho apartado 10 se deduce que el principal requisito que en él se establecía, al ser el más específico en relación con esta nueva posibilidad de materialización que se había introducido, era el relativo a la obligación de comunicar las inversiones anticipadas y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del impuesto.

Por esta razón, parecía no ofrecer duda alguna que su incumplimiento, al menos a partir de la literalidad de la norma, producía el no posible disfrute del beneficio fiscal en lo relativo a dichas inversiones anticipadas. De ahí que el tribunal canario señale que la "redacción vigente del precepto hasta el 31 de diciembre de 2006, sí que establecía como sanción la pérdida del beneficio fiscal, en caso de incumplimiento de la obligación de realizar la comunicación".

Sin embargo, esta previsión de las consecuencias del incumplimiento de requisitos recogida específicamente en relación con las inversiones anticipadas no se encuentra ya en el apartado 11 de dicho artículo 27, tras la reforma a través del Real Decreto-Ley 12/2006, con efectos a partir de 1 de enero de 2007. Por este motivo, una interpretación del nuevo apartado 11 del artículo 27, a la luz de sus antecedentes

normativos, el anterior apartado 10 de este precepto, muestra que el silencio existente en la nueva norma frente a la regulación específica en el apartado precedente es un silencio revelador: con la nueva regulación específica sobre las inversiones anticipadas, el incumplimiento de aquella obligación de comunicar dichas inversiones anticipadas y su sistema de financiación no traía consigo ya la pérdida del beneficio fiscal.

3. El nuevo modelo legal sobre los incumplimientos formales de la RIC con efectos desde el 1 de enero de 2007: la imposición de sanciones y no la pérdida del beneficio fiscal

Esta conclusión, además, encaja perfectamente con la idea directiva que inspira la reforma de la regulación de la RIC que se llevó a cabo a finales de 2006 y con efectos desde el 1 de enero de 2007 en relación con las cuestiones formales que rodean a este beneficio fiscal, y que es recogida también con precisión por el TSJ de Canarias cuando alude al "fin de la reforma según su exposición de motivos": "reforzar los mecanismos de control de la aplicación de estas ventajas fiscales, entre los que destacan la obligación de presentar un plan de inversiones, la inclusión de determinada información relevante a estos efectos en la memoria de las cuentas anuales y el establecimiento de un régimen sancionador específico". "Es por ello -añade el tribunal canario, después de haber reproducido el texto anterior de la exposición de motivos del real decreto-ley de reforma- que se imponen sanciones por los citados incumplimientos pero no la pérdida del beneficio".

Es decir, el cambio de modelo en la nueva regulación en el aspecto que aquí nos interesa es que los incumplimientos de determinadas obligaciones formales previstas en relación con la RIC, algunas de las cuales se establecieron novedosamente también con aquella reforma, no generaban la pérdida del beneficio, sino la imposición de determinadas sanciones. Lo que es valorado de forma muy positiva por el TSJ de Canarias, de modo totalmente acertado en nuestra opinión, porque dicha pérdida del beneficio fiscal es una "(c)onsecuencia que es extremadamente gravosa, cuando en el caso -se está refiriendo aquí, por tanto, al supuesto concreto enjuiciado-, lo que consta es un incumplimiento formal, puesto que se acepta por la administración que la materialización y dotación se realizó correctamente".

4. Dudas sobre las cuestiones formales relacionadas con las inversiones anticipadas

Sin embargo, el pasaje de la sentencia que recoge el nuevo sistema introducido con la reforma mediante el Real Decreto-Ley 12/2006 en relación con las cuestiones formales del beneficio fiscal de la RIC, suscita algunas dudas acerca de su preciso entendimiento al referirse el tribunal canario a las obligaciones formales cuyo incumplimiento no traía consigo la pérdida del beneficio fiscal, sino la imposición de determinadas sanciones. Lo que debe conectarse con los incumplimientos formales relacionados con las inversiones anticipadas que se habrían producido en el supuesto enjuiciado, a los que el TSJ de Canarias se había referido al comienzo de su argumentación y que tampoco están claros del todo.

Si bien no debemos dejar de reconocer que la principal causante de estas incertidumbres es la propia regulación normativa en el artículo 27 de la Ley 19/1994, acompañada de los desarrollos reglamentarios que son relevantes, que han ido creando un panorama normativo en relación estas cuestiones formales de las inversiones anticipadas que es susceptible de generar ciertas dudas. Así lo revelan también algunas de las aproximaciones a esta problemática que se han llevado a cabo por personas vinculadas a la práctica profesional, bien desde el ámbito del asesoramiento fiscal[4], bien desde la propia Administración Tributaria[5], que a pesar de no ser coincidentes entre sí tienen un elemento en común: a partir de la regulación normativa aplicable, específica o general, no están del todo claros la precisa identidad, alcance y concreto modo de cumplimiento de estas exigencias formales, así como los efectos que se derivarían de los posibles incumplimientos, en sus diversas variedades posibles, de las mismas.

Comenzando por los incumplimientos formales relacionados con las inversiones anticipadas que se habrían producido en el caso sometido a consideración del TSJ de Canarias en esta sentencia, parece que no se realizó solo el incumplimiento de la

[4] Nos estamos refiriendo a diversas publicaciones al respecto de Salvador Miranda Calderín. Dentro de su análisis más amplio sobre las inversiones anticipadas, en *La planificación fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, DAR Escuela de Negocios/Hacienda Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 2005, pp. 223-229, y en *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pp. 799-824 (en esta última obra, también dentro de su examen de los planes de inversión, pp. 1083.y ss). Más recientemente, de forma específica sobre las consecuencias del incumplimiento de la obligación de comunicación del apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, en MIRANDA CALDERÍN, S., DORTA VELÁZQUEZ, J.A. y DÉNIZ MAYOR, J.J. (Coord.), *La actualización del REF. La ultraperificidad atlántica: medidas económicas y fiscales*, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. Servicio de Publicaciones, Las Palmas de Gran Canaria, 2019, pp. 257-261.

[5] Se trata del "Comentario personal" de Roque Florido Caño a la consulta V0364-14, de 12 de febrero de 2014, en *Hacienda Canaria*, núm. 41, 2014, pp. 145-148.

obligación de comunicar conjuntamente con la declaración del IS las inversiones anticipadas y su sistema de financiación, prevista en el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, a realizar en relación con el período 2007 mediante una documentación adicional que debía acompañarse al modelo de declaración del impuesto[6]. Porque la exposición de las circunstancias del caso que hace el tribunal canario muestra que se habrían producido al menos dos incumplimientos más: el relativo a la debida inclusión en el modelo de declaración del impuesto, aprobado en cumplimiento de la habilitación legal al respecto en la normativa general del IS[7], de determinados datos sobre las inversiones anticipadas, aunque deba destacarse que es reiterativo, al menos parcialmente, respecto de lo exigido en aquella documentación adicional que tiene que presentarse, además, simultáneamente; y, el atinente a la obligada mención de determinadas cuestiones sobre las inversiones anticipadas en la memoria de las cuentas anuales, de acuerdo a lo previsto en el apartado 13 del artículo 27 de la Ley 19/1994[8], que igualmente coincide en parte con lo requerido a través del modelo de declaración del impuesto y la documentación adicional que debía acompañarle.

En concreto, esto es lo que podría deducirse de que se señale en la sentencia que la administración "opone el incumplimiento del deber de comunicar la inversión en las cuentas anuales, en la declaración del IS 2007 y en el sistema de financiación". Con lo que, por otra parte, surge la duda de qué es lo que sucedió en el supuesto enjuiciado con la obligación de presentar el plan de inversiones, según lo previsto en el apartado 10 del artículo 27 de la Ley 19/1994, resultante de la reforma a través del Real Decreto-Ley 12/2006, que también "se referirá a las inversiones anticipadas que se hubieran realizado con anterioridad a la dotación de la reserva, en los términos previstos en el apartado 11 de este artículo", puesto que el tribunal canario guarda silencio absoluto al respecto.

Debe tenerse en cuenta que de acuerdo a la regulación reglamentaria de desarrollo de la Ley 19/1994 en el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, ese

[6] Así lo exigía la letra f) del apartado 5 del artículo 2 de la Orden EHA/1420/2008, de 22 de mayo.

[7] Artículo 136.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

[8] En la letra d) de dicho precepto se establece que habrá de hacerse constar en la memoria la siguiente información: "El importe y la fecha de las inversiones anticipadas a la dotación, previstas en el apartado 11 de este artículo, lo que se hará constar a partir de la memoria correspondiente al ejercicio en que las mismas se materializan".

plan de inversiones, que debía presentarse "en todo caso por vía telemática, dentro de los plazos de declaración del impuesto en el que se practique la reducción (...) correspondiente a la reserva para inversiones en Canarias y a través del formulario que figure en la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, www.aeat.es (...)" (artículo 32), tenía que incluir la información, entre otras, de las "(i)nversiones anticipadas que se hubieran realizado con anterioridad a la dotación de la reserva con indicación del precio de adquisición y las fechas de entrada en funcionamiento" [letra e) del apartado 1 del artículo 33]. Lo que afectaba también al período impositivo 2007, que es el que es objeto de enjuiciamiento por el TSJ de Canarias en esta sentencia, al producirse la entrada en vigor de "la obligatoriedad de presentación de los planes de inversión regulados en el capítulo II del título IV" "en la fecha en la que entre en vigor la Orden ministerial por la que se determine la forma de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades para los periodos impositivos iniciados en 2007" (disposición final única del mencionado Real Decreto 1758/2007).

Esta orden ministerial, que fue la Orden EHA/1420/2008, de 20 de mayo, entró en vigor, salvo en relación con determinadas disposiciones que aquí no nos afectan, a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, produciéndose esta última el 26 de mayo de 2008[9].

En cualquier caso, con independencia de los concretos incumplimientos relacionados con las inversiones anticipadas que se habrían producido exactamente en el caso particular, que no conocemos con total certeza, lo cierto es que el TSJ de Canarias, tras destacar el silencio del nuevo apartado 11 frente al anterior apartado 10 en relación con las consecuencias del incumplimiento de la obligación de comunicar las inversiones anticipadas y su sistema de financiación, centra su atención allí donde en la nueva normativa se recogerían estas consecuencias, aunque en el marco de una unitaria regulación respecto a todos los incumplimientos de los requisitos de la RIC: el apartado 16, que reproduce. Pero es aquí, dejando a un lado la errata sin trascendencia de mencionar el artículo 26 y no el artículo 27 de la Ley 19/1994, donde surgen algunas dudas acerca de aquello a lo que se estaría refiriendo realmente el tribunal canario (¿no realizar el plan de inversiones? ¿no incluirlo...en el balance?) y sobre si las menciones que realiza permiten solucionar el problema

[9] La obligación de presentar este plan de inversiones fue suprimida por la reforma de la Ley 19/1994 a través del Real Decreto-Ley 15/2014, de 29 de diciembre, desapareciendo también la regulación reglamentaria al respecto a través del Real Decreto 1022/2015, de 13 de noviembre.

principal que se planteaba en el supuesto enjuiciado en el que no se había cumplido aquella obligación específica de comunicación relacionada con las inversiones anticipadas, aunque hubiera habido también otros incumplimientos.

Porque señala el tribunal: "La conclusión a la que llegamos es que el Real Decreto-ley 12/2006 (...) ya no establece la pérdida del beneficio fiscal e inmediata integración en la base imponible por el hecho de no haber realizado el plan de inversiones (26.10) o no incluirlo en la memoria de cuentas anuales (26.13) o en el balance (26.3). Todas estas acciones tienen vinculación inmediata y directa con las declaraciones del impuesto sobre Sociedades, a las que están ineludiblemente ligadas, en tanto, si no están en el balance o en las cuentas anuales tampoco estarán en la declaración del IS".

Y es que, en efecto, como ya anticipamos, el TSJ de Canarias en esta sentencia no afronta el principal problema que suscita la normativa al respecto y que, sin embargo, no puede ser obviado para resolver de forma convincente y completa la cuestión que se planteaba: el que no se mencione expresamente en el apartado 16 del artículo 27, al prever los apartados de este artículo que recogen determinados requisitos que no producen la pérdida del beneficio fiscal de la RIC, al apartado 11 de dicho precepto, que es el que regula la obligación formal de comunicar conjuntamente con la declaración del impuesto las inversiones anticipadas y su sistema de financiación.

Centrando nuestra atención en esta última obligación y prescindiendo ahora de las obras obligaciones formales que afectan parcialmente también a las inversiones anticipadas, la solución, desde nuestro punto de vista, tal como pusimos de relieve en su momento[10], pasa por realizar una interpretación finalista de la norma que haga prevalecer la idea general que inspira el nuevo modelo en relación con los incumplimientos formales de la RIC, conforme al cual las irregularidades formales producidas no impiden el disfrute del beneficio fiscal sino solo determinadas consecuencias sancionadoras. Lo que confirmaría la conclusión interpretativa ya mencionada anteriormente, puesta de relieve de forma acertada por el TSJ de Canarias en esta sentencia, a la que lleva el cambio normativo desde el inicial apartado 10 resultante de la Ley 53/2002 hasta el posterior apartado 11 de la Ley 19/1994 derivado de la reforma de finales de 2006.

[10] SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *Pérdida...*, p. 70.

La no mención específica en el apartado 16, dentro de los requisitos cuyo incumplimiento no genera la pérdida de la RIC, a los contenidos en al apartado 11 del artículo 27, en nuestra opinión, se debe al error que se incurre a veces con la técnica de la remisión que en este caso se debió posiblemente a mencionar solo aquellos apartados (el 3, el 10 y el 13) que regulan de modo exclusivo determinadas exigencias u obligaciones formales: la contabilización de la RIC con absoluta separación y título adecuado, inicialmente y manteniéndola durante todo el período exigido; la presentación de un plan de inversiones; y; la constancia en la memoria de las cuentas anuales de determinada información[11].

Y la falta de previsión en la normativa de la RIC de una infracción tributaria específica para la no comunicación de las inversiones anticipadas y su sistema de financiación, según nuestro parecer, podría suplirse por la normativa general en materia de infracciones y sanciones tributarias, al poderse encajar en el tipo infractor del artículo 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en adelante) de "presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones (...) siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública". Deben tenerse en cuenta, en este sentido, los conceptos amplios de declaración tributaria y de autoliquidación tributaria de los artículos 119 y 120 de la LGT, en los que cabría incluir también determinada documentación adicional con un contenido informativo a acompañar al modelo de declaración, como ha entendido en ocasiones la jurisprudencia[12].

Además, finalmente, las circunstancias del caso particular ocupan aquí un papel importante[13], como lo fueron para el TSJ de Canarias en esta sentencia cuando cierra

[11] Un olvido similar en el apartado 16 se produce en relación con las obligaciones de información entre entidad suscriptora y emisora de las acciones o participaciones objeto de materialización de la RIC, aunque en este caso sí se recoge una infracción tributaria específica en el apartado 17. Véase SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *Pérdida*..., pp. 62-65.

[12] En este sentido, la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2013 (rec. 277/2010, ponente Dª Esperanza Córdoba Castroverde), en relación con determinadas previsiones de información adicional contenidas en los apartados 6 y 7 del art. 2 de la Orden EHA 1338/2010, de 13 de mayo de 2010, que aprobó los modelos de declaración del IS del ejercicio 2009, que debían presentarse no solo en un formulario independiente, sino también con carácter previo a la presentación del modelo de declaración.

[13] Aunque no parece que fue lo que ocurrió en el supuesto enjuiciado, puede ser muy relevante que a pesar de no presentarse como documentación adicional a acompañar al modelo de declaración la comunicación de las inversiones anticipadas y su sistema de financiación exigida por el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la Administración Tributaria pueda conocer las inversiones anticipadas a través de la información sobre las mismas a incluir en la memoria de las cuentas anuales (apartado 13 del artículo 27) o en el plan de inversiones (apartado 10 del mismo artículo), tal como pusimos de relieve en su momento: SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *Pérdida*..., p. 70. También en el modelo de

su argumentación "(a)ñadiendo que las citadas obligaciones fueron finalmente cumplidas si bien de forma extemporánea". Aunque no conocemos los detalles acerca de qué obligaciones fueron las que finalmente se cumplieron fuera de plazo (¿la comunicación de las inversiones anticipadas y su sistema de financiación como documentación separada, la información sobre dichas inversiones anticipadas en el modelo de declaración, en la memoria de las cuentas anuales, en el plan de inversiones?) ni, por tanto, sobre el modo concreto en que se llevó a cabo ese cumplimiento tardío.

5. A modo de conclusión

El TSJ de Canarias, en esta sentencia de 20 de julio de 2019, llega a la conclusión de que el incumplimiento que se produjo por una sociedad en el período impositivo 2007 de la obligación de comunicar las inversiones anticipadas y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del IS (apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, tras el Real Decreto-Ley 12/2006), en el caso enjuiciado y de acuerdo a las circunstancias concurrentes en él, no impide que dichas inversiones anticipadas sean materializaciones válidas de la RIC y, por tanto, no se produce en un supuesto como este la pérdida del beneficio fiscal en relación con las mismas.

En nuestra opinión, se trata de una conclusión correcta, como también entendemos adecuados dos de los argumentos empleados por el tribunal canario: el cambio normativo producido desde el originario apartado 10 del artículo 27 vigente a partir del 1 de enero de 2003 hasta el apartado 11 de dicho precepto que le sucedió con efectos desde el 1 de enero de 2007, y que fue el aplicable al supuesto sometido a su consideración, que hizo desaparecer la mención a las consecuencias de los incumplimientos de los requisitos de la regulación específica sobre las inversiones anticipadas; las circunstancias del caso en el que aquella obligación formal vulnerada en un principio fue finalmente cumplida, aunque de forma extemporánea, si bien aquí se hace referencia a varias obligaciones formales incumplidas posteriormente subsanadas (también las de incluir determinada información sobre las inversiones anticipadas en el modelo de declaración y en la memoria de las cuentas anuales), aunque se guarda silencio sobre otra adicional que estaba vigente entonces (la de

declaración del impuesto, de acuerdo a como suele ser configurado en las órdenes ministeriales anuales correspondientes, en cumplimiento de la habilitación legal al respecto.

presentar el plan de inversiones, que debía incluir igualmente determinada información sobre las inversiones anticipadas).

Sin embargo, en esta sentencia se echa en falta afrontar el principal problema que suscita la normativa al respecto y que, sin embargo, no puede ser obviado para resolver de forma convincente y completa la cuestión que se planteaba: el que no se mencione expresamente en el apartado 16 del artículo 27, al prever los apartados de este artículo que recogen determinados requisitos que no producen la pérdida del beneficio fiscal de la RIC, al apartado 11 de dicho precepto, que es el que regula la obligación formal de comunicar conjuntamente con la declaración del impuesto las inversiones anticipadas y su sistema de financiación. Aunque de esta falta de claridad, según nuestro parecer, adolece también la propia normativa, con lo que esta puede ser la causante última de aquella.

La solución, desde nuestra perspectiva, pasa por realizar una interpretación finalista de la norma que haga prevalecer la idea general que inspira el nuevo modelo en relación con los incumplimientos formales de la RIC, conforme al cual las irregularidades formales producidas no impiden el disfrute del beneficio fiscal sino solo determinadas consecuencias sancionadoras. Lo que confirmaría la conclusión interpretativa ya mencionada anteriormente, puesta de relieve de forma acertada por el TSJ de Canarias en esta sentencia, a la que lleva el cambio normativo desde el inicial apartado 10 resultante de la Ley 53/2002 hasta el posterior apartado 11 de la Ley 19/1994 derivado de la reforma de finales de 2006. También en esta problemática siempre deben ser relevantes las circunstancias del caso, como lo fueron para el TSJ de Canarias en esta sentencia, según se señaló con anterioridad.