

RESEÑAS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA EN LOS MESES DE FEBRERO A JULIO DEL EJRCICIO 2020

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

Cuerpo superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,
escala de Administradores Financieros y Tributarios

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

A) Hecho imponible

Clave: entregas de chatarra

"- Las compras de chatarra y metales de desecho que la entidad consultante realice, para su posterior comercialización, estarán sujetas al IGIC o a la modalidad TPO del ITPAJD, dependiendo de si aquel transmitente tiene o no la condición de empresario o profesional actuando como tal; en el primer caso, estará sujeta a IGIC, y en el segundo caso, no estará sujeta a IGIC. Este criterio ha sido ratificado recientemente por la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2019, para un caso similar al de la consulta, como es el de la compra de oro y metales preciosos realizada por empresarios a particulares, confirmando su sujeción a la modalidad TPO del ITPAJD.

En el caso de que el transmitente de estos bienes -al que compra la entidad consultante para su posterior venta- sea un empresario o profesional actuando como tal, la operación está sujeta al IGIC y el sujeto pasivo es, por inversión, el adquirente consultante. Siguiendo lo recogido en la sentencia del Alto Tribunal citada en el párrafo anterior, cuando la compra esté sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD, el sujeto pasivo es el comprador consultante.

(...)

- Las compras efectuadas a particulares no están sujetas a IGIC, por lo que no caber aplicar la inversión del sujeto pasivo, de exclusiva regulación en este impuesto, y por tanto, no hay que emitir autofactura. Las operaciones sujetas a TPO deben ser incluidas en el modelo 600 de autoliquidación del ITPAJD, pudiendo servir como documento acreditativo de la compra atendiendo a la presunción de veracidad de su contenido recogida en el artículo 108.4 de la Ley General Tributaria.

(Contestación vinculante de fecha 06/05/2020)

Clave: entrada en Canarias de yate para realización de cruceros.

“CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante manifiesta que es titular de una entidad mercantil unipersonal cuya sede de la actividad económica se encuentra en Polonia y sin establecimiento permanente en otro territorio. La entidad mercantil organiza circuitos turísticos consistentes en cruceros marítimos con medios de transportes (yates) arrendados a otros empresarios. La entidad mercantil está acogida al régimen especial de las agencias de viajes exigible en Polonia.

Pretende realizar cruceros en aguas de Canarias y consulta:

- Si la prestación de servicio de crucero turístico que se desarrollará en aguas de Canarias estaría sujeta al IGIC.
- Si al navegar por aguas de Canarias con un yate arrendado supondría la importación del mismo sujeta al IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- No estando establecida en Canarias la sociedad mercantil polaca y estando acogida al régimen especial de agencias de viajes, la prestación de servicio única de organización de circuito turístico, que se desarrolla en aguas de Canarias, no se encuentra sujeta al IGIC.

- La entrada de un yate en el territorio de aplicación del IGIC con el objeto de su utilización en el desarrollo de la actividad de crucero turístico constituye, en todo caso, la realización del hecho imponible importación, siendo sujeto pasivo la entidad mercantil polaca como destinataria del bien importado en concepto de cesionario, estando obligada a presentar la declaración de importación.

En los términos previstos en el código aduanero de la Unión, el importador podrá solicitar a la Agencia Tributaria Canaria la autorización para acogerse al régimen suspensivo de importación temporal.”

(Contestación vinculante de fecha 06/02/2020)

B) Exención operaciones interiores

Clave: aportación existencias de comerciante minorista a nueva sociedad

“Dos entidades mercantiles acogidas al régimen especial de comerciantes minoristas pretenden constituir una sociedad mercantil entregando, como aportación no dineraria, parte de las existencias de mercancías destinadas a su entrega en el desarrollo de la actividad comercial. El objeto social de la nueva sociedad sería el comercio al mayor y se daría de alta en epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de comercio al mayor, por lo que al menos el primer año natural las entregas en el desarrollo de la actividad comercial estarían sujetas y no exentas con derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas (...).

Consulta si las aportaciones no dinerarias que se pretenden realizar estarían exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 (...)

(...)

(...) las aportaciones no dinerarias de mercancías que forman parte de las existencias de bienes destinadas a su entrega en el desarrollo de la actividad comercial por las entidades mercantiles aportantes, tendrán la consideración de entregas de bienes sujetas al IGIC.

Puesto que las entidades mercantiles aportantes están acogidas al régimen especial de comerciantes minoristas y los productos que se pretenden aportar integran las existencias de bienes destinados para su entrega en el desarrollo de la actividad comercial de aquéllas, la cuestión a analizar es si a la aportación no dineraria sujeta al IGIC le resultaría de aplicación la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a), ambos, de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) (...) que disponen:

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

(...)

27º Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas.

La exención no se extiende a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen dichos sujetos al margen de la referida actividad comercial.

(...)"

- "Uno. La inclusión en el régimen especial del comerciante minorista supondrá:

a) La exención del Impuesto General Indirecto Canario de las entregas de bienes que realicen los comerciantes minoristas en el desarrollo de su actividad comercial, de acuerdo con lo dispuesto en el número 27º del apartado uno del artículo 50 de la presente ley."

Parece evidente que la pretendida aportación no dineraria que nos ocupa se desarrollaría al margen de la actividad comercial de las entidades mercantiles aportantes; por tanto, a la entrega de bienes derivada de la aportación no dineraria no le resultaría de aplicación la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 (...)

A la aportación no dineraria objeto de consulta tampoco le resultaría de aplicación la exención técnica prevista en el artículo 50.Uno.24º de la Ley 4/2012 (...).

Este supuesto de exención requiere, entre otros requisitos, que el bien objeto de entrega haya sido utilizado por el empresario o profesional transmitente en la realización de operaciones exentas por aplicación del propio artículo 50 de la Ley 4/2012; pues bien, precisamente porque están en existencias los bienes que se pretende aportar, los mismos no han sido utilizados en operaciones exentas que no dan derecho a la deducción; por ello, al supuesto de entrega objeto de consulta no le resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.24º de la Ley 4/2012. Entender que por figurar en las existencias de bienes destinados a su entrega en el desarrollo de la actividad comercial de una entidad mercantil acogida al régimen especial de comerciantes minoristas, ya supone su utilización en operaciones que no dan derecho a la deducción, haría, por ejemplo, inoperativo el derecho a la deducción que nace en el supuesto de exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas regulado en el artículo 90.Dos.b) de la Ley 4/2012.

Al encontrarnos ante una entrega sujeta y no exenta, las entidades mercantiles aportantes están obligadas a repercutir la correspondiente cuota del IGIC. La nueva sociedad mercantil podría ejercer la deducción de dichas cuotas repercutidas y soportadas de cumplirse los requisitos para ejercitar tal derecho.”

(Contestación vinculante de fecha 10/03/2020)

Clave: entregas de comerciante minorista con destino exportación.

La segunda cuestión objeto de consulta, es si la entrega del bien enviado con carácter definitivo a un país de la Unión Europea, exenta por aplicación del artículo 11.1 de la Ley 20/1991, supondría la aplicación de la regla de la prorrata en el sector diferenciado de la actividad comercial realizada por un sujeto pasivo que tiene la consideración de comerciante minorista.

(...)

Nos encontramos (...) con una operación exenta doblemente; por una parte, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991, exención plena, y, por otra parte, por aplicación de los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, exención limitada. La cuestión es determinar qué exención prima.

Para resolver este "conflicto normativo" hemos de acudir al "principio de especialidad" (norma especial prima sobre norma general), que ha sido calificado por nuestra jurisprudencia como principio general del Derecho y cuya aplicación en el ámbito financiero-tributario ha sido reconocida, entre otras, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2000. En virtud de este principio, cuando dos o más normas regulen aparentemente el mismo supuesto de hecho, debemos aplicar aquella que tenga un destinatario más individualizado, propio o característico con relación al destinatario de la otra u otras normas, que debe ser más general. Llevando esto al caso que nos ocupa, parece evidente que debemos concluir que la exención minorista prima sobre el régimen general del Impuesto, de manera tal, que la exención regulada en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 prevalece sobre la establecida en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991.

(...)

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

- La entrega de un bien con destino definitivo fuera de Canarias realizado por un comerciante minorista en el desarrollo de su actividad comercial, no da derecho, ni a la devolución, ni a la deducción del recargo minorista exigido en la importación del bien objeto de entrega.
- Todas las entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial por parte de un sujeto pasivo que dispone de la consideración de comerciante minorista, están exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, aunque los bienes sean enviados o exportados de forma definitiva fuera de Canarias por el propio sujeto pasivo.
- La regulación vigente del derecho a la deducción cataloga de limitada a la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012. Derivado de ello, en el sector diferenciado que conforma la actividad comercial desarrollada por un comerciante minorista, no se aplica la regla de la prorrata, siendo cero el porcentaje de deducción.

(Contestación vinculante de fecha 02/05/2020)

Clave: servicios de asistencia social

" (...) es criterio de este centro directivo que se encuentran exentas del IGIC, por aplicación del artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012, la prestación de servicio de intérprete de lengua de signos (ILSE) para atender las necesidades de personas con discapacidad auditiva y el servicio de formación en lengua de signos españolas (LSE), dirigido a personas con o sin discapacidad auditiva, con independencia de la persona o entidad a cuyo cargo se realiza la prestación, realizados por la entidad consultante que dispone de la condición de entidad o establecimiento privado de carácter social.

"La aplicación de esta exención está condicionada al cumplimiento de un requisito objetivo y un requisito subjetivo.

El requisito objetivo, requiere que nos encontremos ante una operación que disponga de la consideración de prestación de servicio y, además, de atención social; entendiéndose por tal, y conforme al Informe de 23 de junio de 1995 de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, como el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el sector público o por entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizativos a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o estado social. El precepto que estamos analizando cita una relación cerrada de servicios que se entienden de asistencia social.

El requisito subjetivo implica, que para que tales prestaciones de servicios de asistencia social se encuentren exentos del IGIC, únicamente pueden ser efectuados por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social.

La entidad consultante dispone del reconocimiento de la Agencia Tributaria Canaria de entidad o establecimiento privado de carácter social, cumpliendo, por tanto, el requisito subjetivo. Hay que advertir que este reconocimiento administrativo no es un requisito para la efectividad de la exención; una entidad puede disponer de la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social si cumple las condiciones establecidas en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012, sin necesidad de la calificación como tal de la Agencia Tributaria Canaria.

La obtención de la calificación de entidad o establecimiento privado de carácter social por parte de la Agencia Tributaria Canaria será vinculante para la Administración tributaria, quedando subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que fundamentan la exención que nos ocupa.

La prestación de servicio de intérprete de lengua de signos (ILSE) para atender las necesidades de personas con discapacidad auditiva y el servicio de formación en lengua de signos españolas (LSE) dirigidos a personas con discapacidad auditiva, se engloban en una actividad de educación especial y asistencia a personas con minusvalía, con independencia de la persona o entidad a cuyo cargo se realiza la prestación.

El servicio de formación en lengua de signos españolas (LSE) dirigido a personas sin discapacidad auditiva, dado que va destinado a conseguir la plena integración de las personas sordas en nuestra sociedad, se incluye en una actividad de acción social comunitaria y familiar, con independencia de la persona o entidad a cuyo cargo se realiza la prestación.”

(Contestación vinculante de fecha 29/04/2020)

Clave: Inicio actividad comercial minorista

“La entidad mercantil consultante comenzó su actividad empresarial este año, dándose de alta en el epígrafe 644.1 del IAE “*Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y de productos lácteos*”. Este epígrafe faculta la venta de productos adquiridos a terceros, la fabricación de productos en el establecimiento para su venta en dicho establecimiento y la degustación de los productos vendidos a los clientes en el mismo establecimiento, hayan sido tales productos adquiridos a terceros o fabricados por el empresario en el propio establecimiento. Realiza su actividad en tres locales comerciales en régimen de arrendamiento, disponiendo de mesas y sillas donde los clientes pueden degustar los productos en el propio establecimiento, acompañado, en su caso, de bebidas refrescantes y solubles.

(...)

Por otra parte, expone que, dándose de alta en el epígrafe del IAE que corresponda, se plantea la fabricación en una nave industrial de parte de los productos que se mencionan en el epígrafe del IAE 644.1 (...)"

Se consulta la tributación en el IGIC:

"Dado que la entidad mercantil consultante comenzó el presente año el desarrollo de la actividad empresarial dándose de alta en un epígrafe del IAE de comercio al por menor, dispone de la consideración, al menos en el presente año natural, de comerciante minorista acogida al régimen especial de comerciantes minoristas, estando las entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial, realizadas este año natural, exentas del IGIC.

- Disponer de la condición de comerciante minorista no implica que todas las operaciones que realice por estar facultado conforme al epígrafe del IAE de comercio menor en el que está dado de alta, se encuentren exentas del IGIC por entenderse que se realiza en el desarrollo de una actividad comercial.
- Las únicas entregas de bienes que realizaría en el desarrollo de una actividad comercial, estando, por tanto, exentas del IGIC por aplicación de los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, son las ventas de productos adquiridos a terceros para ser consumidos fuera de los mismos establecimientos de venta.
- Tiene la consideración de prestación de servicio sujeta y no exenta, tributando al tipo general del 7 por ciento, la venta de productos, ya sean adquiridos por la entidad mercantil consultante a terceros o elaborados por la misma entidad mercantil en el propio establecimiento o en una nave industrial, para ser consumidos en el propio establecimiento.
- La venta a otros empresarios o profesionales de los productos alimenticios fabricados en la nave industrial o en los establecimientos tendría en todo caso la consideración de entrega de bienes sujeta y no exenta al IGIC, siendo de aplicación el tipo reducido del 3 por ciento o el tipo cero cuando se traten de panes o panes especiales. Estas entregas no se realizan en el desarrollo de una actividad comercial.

- La venta de bebidas refrescantes y solubles que se entreguen conjuntamente con los productos alimenticios es accesoria a la actividad principal (venta de productos alimenticios), tributando como ésta y debiéndose incorporar su importe a la base imponible de la operación principal. Únicamente tributaría al tipo cero la venta de bebidas refrescantes y solubles si la operación principal consiste exclusivamente en la entrega de panes o panes especiales.
- Para determinar si el año natural próximo y siguientes dispone o no la entidad mercantil consultante de la consideración de comerciante minorista, y a efectos del cálculo del porcentaje a que se refiere el artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012, únicamente se tendrían en cuenta las entregas de bienes adquiridos a terceros para ser consumidos fuera de los mismos establecimientos de venta, puesto que son las únicas entregas efectuadas en el desarrollo de una actividad comercial.”

(Contestación vinculante de fecha 23/03/2020)

C) Exenciones operaciones exteriores

Clave: entregas de bienes en régimen diplomático o consular

“La persona física consultante pretende adquirir a un Estado extranjero la vivienda que sirve de residencia oficial del Jefe de la Oficina consular en Canarias. Dicha vivienda fue adquirida por el Estado extranjero a su promotor y, conforme a lo dispuesto en el artículo 12.6 de la Ley 20/1991 y en el Real Decreto 3485/2000, declarada exenta del IGIC por la Administración Tributaria Canaria.

Consulta si la transmisión que se pretende efectuar está sujeta al IGIC o a la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(...)

El artículo 12, regulador de las exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones, de la Ley 20/1991 dispone en su número 6 lo siguiente:

“Están exentas las siguientes operaciones:

(...)

6. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares en los casos y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.”

El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra recogido en el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales, y de modificación del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre (en adelante, Real Decreto 3485/2000).

(...)

(...) el apartado 2 del artículo 6 del Real Decreto 3485/2000 dispone (la negrita es nuestra):

“2. La competencia de la aplicación de franquicias y exenciones reguladas en el presente Real Decreto, cuando se refieran al Impuesto General Indirecto Canario, al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, a los tributos que pudieran, en su caso, sustituirles o al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla, corresponde a la Administración tributaria canaria y a la Administración tributaria de las Ciudades de Ceuta y Melilla, respectivamente. Los órganos a través de los cuales dichas Administraciones ejerzan la referida competencia tendrán también la condición de «centro gestor» a efectos del presente Real Decreto.”

Tratándose de operaciones sujetas al IGIC, el centro gestor actual es la Agencia Tributaria Canaria.

Recordando que las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido hay que entenderlas realizadas al IGIC, el artículo 8 del citado Real Decreto dispone (la negrita es nuestra):

“1. Los bienes y efectos de uso respecto de los que se hayan aplicado las franquicias y exenciones establecidas en el presente Real Decreto sólo

podrán recibir ulteriormente uno de los siguientes destinos, con cumplimiento de los requisitos fijados para cada uno de ellos:

(...)

e) Venta o transferencia a terceros sin derecho al régimen de franquicia, previo pago de los impuestos correspondientes.

(...)

2. Los destinos indicados en los párrafos d) y e) deberán ser objeto de comunicación previa al centro gestor. A estos efectos, los beneficiarios de la franquicia o exención deberán presentar la referida comunicación al Ministerio de Asuntos Exteriores, con indicación detallada de las características de la operación, del destinatario de la misma y la acreditación, en su caso, del derecho a la franquicia o exención de este último. El Ministerio de Asuntos Exteriores remitirá la comunicación al centro gestor."

El artículo 8.2.5º de la Ley 20/1991, regulador del concepto de importaciones, contempla el siguiente supuesto de operación asimilada a una importación:

"2. Sin perjuicio de lo previsto en el número 1 anterior se considerará también importación:

(...)

5º.- Las adquisiciones realizadas en las Islas Canarias de los bienes cuya entrega o importación previas se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los números 6 y 7 del artículo 12º, y en los números 8 y 9 del artículo 14º, ambos de esta Ley.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, no será de aplicación cuando el adquirente exporte inmediata y definitivamente dichos bienes o los envíe del mismo modo a la Península e Islas Baleares, Ceuta o Melilla."

Derivado de lo expuesto, la transmisión de la edificación por parte del Estado extranjero, que se benefició previamente de la exención en régimen diplomático y

consular prevista en el artículo 12.6 de la Ley 20/1991, tendría la consideración de operación asimilada a una importación sujeta al IGIC y no exenta.

Partiendo de que nos encontraríamos ante una operación no realizada en el ámbito empresarial o profesional y no se trataría de una entrega de bienes sino de una importación, en ningún caso sería aplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

(...)

Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que previa comunicación por parte del Estado extranjero a la Agencia Tributaria Canaria, a través del Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación, tendría la consideración de operación asimilada a la importación, sujeta y no exenta al IGIC, la transmisión de una edificación por parte de dicho Estado extranjero, que se benefició en su adquisición de la exención prevista en el artículo 12.6 de la Ley 20/1991, a un tercero (la persona física consultante) siempre y cuando ésta no tenga derecho al régimen de franquicia o exención diplomática o consular.

El devengo de la importación se produciría en el momento que tenga lugar la transmisión de la edificación, siendo el sujeto pasivo la persona física consultante como adquirente de la edificación y estando obligada a presentar por escrito la declaración de importación.

Puesto que estamos ante una operación sujeta y no exenta al IGIC, por aplicación del artículo 4.4 de la Ley 20/1991 la transmisión no estaría sujeta a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD."

(Contestación vinculante de fecha 02/05/2020)

Clave: entrega en tiendas libres de impuestos

- Las importaciones de bienes con destino a ser objeto de entrega en una tienda libre de impuestos se encuentran exentas del IGIC y, en su caso, del AIEM y del ILT, pues se vincula al régimen de depósito REF o, en caso de sujeción al ILT, a un depósito del Impuesto.

- La entrega de un bien a un pasajero con destino a un aeropuerto situado en Canarias, implicaría:
 - a) La previa desvinculación de dicho bien del régimen de depósito REF y, en su caso, del régimen de depósito del Impuesto, lo que supondría su salida de tales depósitos. Este hecho conllevaría la importación definitiva del bien sujeta al IGIC y, en su caso, al AIEM y al ILT, debiendo el importador (la persona titular de la autorización de tienda libre de impuestos), como sujeto pasivo, declarar estos tributos y el recargo minorista, en los términos descritos en el Título II del Reglamento de gestión (salvo que la autorización administrativa establezca la forma de declaración de las deudas tributarias devengadas).
 - b) La posterior entrega al pasajero estará sujeta al IGIC, pero exenta por disponer el sujeto pasivo de la consideración de comerciante minorista, y no sujeta al AIEM y al ILT. Tendría la entidad mercantil consultante la obligación de emitir factura o factura simplificada debiendo incluir la expresión "comerciante minorista", sin que resulte obligatorio consignar el número del vuelo o, en su defecto, el aeropuerto de destino.
- La entrega de un bien a un viajero con destino a un aeropuerto situado fuera de Canarias tendría las siguientes consecuencias:
 - a) Estaría exenta del IGIC por aplicación del artículo 11.2 de la Ley 20/1991 y el artículo 14.2.2º.B) del Real Decreto 2538/1994, no resultando aplicable la exención prevista en los artículos 50.Uno.27º, 88 y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012. Tendría la entidad mercantil consultante la obligación de emitir factura o factura simplificada no debiendo consignar la expresión "comerciante minorista", sino la indicación de que la operación está exenta o el precepto de la Ley 20/1991 que ampara la exención y el número del vuelo o, en su defecto, el aeropuerto de destino.
 - b) Estaría no sujeta al AIEM y al ILT.
 - c) La salida del bien del depósito REF no supondría la realización del hecho imponible importaciones ni en el IGIC ni en el AIEM. Tratándose de labores

del tabaco, la salida del bien del depósito del Impuesto no supondría el devengo de la importación en el ILT, porque se ultima el régimen suspensivo con la exportación.

- La entidad mercantil consultante podrá deducir las cuotas del IGIC soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial.

En ningún caso, en el montante de las cuotas deducibles podrían incorporarse aquellas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se afecten exclusivamente a la actividad comercial por la que la entidad mercantil consultante esté incluido en el régimen especial de comerciantes minoristas; sí podría incorporar aquellas cuotas soportadas relativas a bienes o servicios que se utilicen en el desarrollo de la actividad comercial por la que la entidad mercantil consultante está o no acogido al citado régimen especial.

En ningún caso podrá proponer un porcentaje de deducción del 100 por cien, debiendo proponer un porcentaje que estuviera acorde con el volumen previsto de entregas a viajeros con destino a un aeropuerto situado fuera de Canarias respecto al volumen total de ventas.”

(Contestación vinculante de fecha 23/04/2020)

D) Lugar de realización del hecho imponible

Clave: establecimiento permanente

“Se consulta “si la entidad mercantil consultante, transmitente de los inmueble, dispone de establecimiento permanente en Canarias o no, por el hecho de tener una persona física autorizada para la firma de los contratos de compraventa de los inmuebles, cuya eficacia depende de la posterior ratificación por la entidad mercantil consultante, titular de los bienes, con domicilio fiscal fuera de Canarias.

(...)

(... entendemos que el mandatario verbal actúa por cuenta ajena, y no por cuenta propia, pues, los contratos firmados por él, dependen de la ratificación posterior por

el titular de los inmuebles vendidos, y no producen efectos hasta la ratificación, aunque se retrotraen al momento de la firma.

(...)

Para analizar los requisitos que determinan la existencia de un establecimiento, queremos recordar que son idénticos a los contenidos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, y, por esta razón, a pesar de su carácter no vinculante en nuestro territorio, consideramos oportuno tener en cuenta los criterios dispuestos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y que se resumen en: presencia física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y, fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

(...)

Interpretando conjuntamente estos criterios, podemos diferenciar tres elementos: el objetivo, el subjetivo y el funcional:

- El elemento objetivo, está referido a que el lugar o los medios utilizados tengan cierta vocación de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto.
- El elemento subjetivo, se vincula con la existencia de medios humanos y técnicos para realizar las operaciones, y no uno de ellos solo, que constituyan una estructura adecuada respecto de los mismos, admitiéndose que los medios sean propios o subcontratados.
- Y el tercer elemento, es el elemento funcional, esto es, que los medios humanos y materiales han de ser capaces de realizar las operaciones de que se trate, entendiendo el término capacidad de funcionamiento como sinónimo de autonomía en el funcionamiento; la autonomía no debe interpretarse en el sentido de tener independencia, sino de tener capacidad para actuar pero de forma dependiente, bajo la autorización o con las instrucciones del mandante.

Tratándose las operaciones objeto de la consulta, de compraventas de bienes inmuebles, para cuya realización basta la titularidad de los mismos y, en este caso,

la subcontratación de los servicios de un tercero como mandatario verbal para el desarrollo de dicha actividad respecto de los inmuebles situados en Canarias, debe concluirse que, en la medida en que no se trate de una única venta, sino de tantas como inmuebles tenga o vaya adquiriendo aquí la entidad consultante, entendemos que puede constituir una estructura productiva adecuada dado que, presumiblemente, tiene un grado suficiente de permanencia en el territorio de aplicación del IGIC, puesto que el número de inmuebles a la venta está continuamente variando; y, por esta razón, y atendiendo al objeto de su actividad de compra y venta, podría considerarse que el titular de los bienes siempre ha de tener a una persona que lo represente en Canarias para los potenciales clientes, lo que conlleva la realización de otras actuaciones accesorias o preparatorias de las ventas, como son los estudios de mercado para fijar y actualizar los precios de venta, atender a las circunstancias especiales que cada posible comprador presenta, y, sobre todo, otorgar la confianza y seguridad a los clientes de que el inmueble que adquieran es perfecto, desde el punto de vista jurídico, social y económico.

En virtud de lo anterior, debe llegarse a la conclusión de que la entidad consultante dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, distinto de la sede de su actividad económica en Sevilla, al tener un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permiten realizar las entregas de bienes sujetas al IGIC. Dicho establecimiento permanente interviene en la realización de las entregas de bienes inmuebles.”

(Contestación vinculante de fecha 01/08/2020)

Clave: servicios de gestión cartera de inversión.

La sociedad consultante es una entidad financiera que desarrolla, desde su sede de la actividad económica en Madrid, el servicio de gestión individualizada y discrecional de carteras de inversión, entre otras actividades. Con la finalidad de ampliar su mercado, pretende suscribir un acuerdo comercial con una entidad financiera canaria mediante el cual, esta última, se encargaría de realizar labores comerciales o de mediación comercial en territorio canario, para los servicios de gestión discrecional de carteras que prestaría la entidad financiera consultante.

Para ello, la entidad financiera consultante dispondría en la sede central de la entidad financiera canaria, de un espacio físico donde realizar las labores de administración, gestión y negociación respecto a los servicios prestados a los clientes en Canarias. En este sentido se apoderaría a uno de sus empleados para la realización de tales gestiones.

Por último, una vez captados los nuevos clientes, y establecida la relación contractual, la entidad financiera consultante se encargaría, desde su sede central en territorio peninsular, de gestionar (...) el patrimonio de sus clientes, y será depositaria de los activos financieros y de los rendimientos de las operaciones efectuadas en el ejercicio de los servicios de gestión discrecional de cartera.

Se consulta si la prestación del servicio de gestión discrecional de cartera a personas físicas que no tengan la consideración de empresarios o profesionales, se entendería realizada en territorio canario y estaría sujeta al IGIC, o por el contrario, se entendería realizada en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español.

CONTESTACIÓN:

- El servicio de intermediación que prestaría la entidad financiera canaria tendría como destinatario la sede de la actividad económica en Madrid de la entidad financiera consultante, por lo que estaría no sujeto al IGIC.
- El servicio de gestión de carteras a particulares establecidos en Canarias que se prestaría desde la sede de la actividad económica en Madrid de la entidad financiera consultante, estaría no sujeto al IGIC.
- La entidad mercantil consultante no estaría establecida en Canarias ya que de disponer de establecimiento permanente, ésta no intervendría en la realización de la prestación de servicio de gestión de cartera.”

(Contestación vinculante de fecha 08/07/2020)

E) Devengo

Clave: mandato verbal

“(...) respecto a las ventas de los bienes inmuebles adquiridos en Canarias, la entidad mercantil consultante tiene en dicho territorio a una persona encargada de gestionar su venta, estando autorizada para negociar las condiciones de venta y para suscribir los documentos notariales otorgados para formalizar las citadas ventas, como mandatario verbal, sin perjuicio de la posterior ratificación por la entidad mercantil consultante.

Se consulta (...) los efectos, para el devengo del IGIC, de la ratificación posterior de la entrega por parte de la entidad consultante.

(...)

El contrato de mandato es un contrato bilateral, en el que una parte asume el encargo de hacer algo por cuenta de la otra parte, tal y como dispone el artículo 1709 del Código Civil:

(...)

Ahora bien, la falta de autorización o la extralimitación de la misma, puede subsanarse mediante la ratificación por el mandante, de conformidad con los segundos párrafos de los artículos 1259 y 1727 del Código Civil:

(...)

(...) en los negocios jurídicos sometidos a ratificación, como el planteado en la consulta, comenzaremos por cuestionarnos si, despliegan sus efectos jurídicos desde la firma o desde la ratificación, (...) y por otro lado, cuándo se produce el nacimiento de la obligación tributaria correspondiente a la transmisión onerosa y el inicio del plazo para su cumplimiento.

Para responder a estas cuestiones, acudimos al criterio fijado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 2 de marzo de 1992 y otra posterior de 22 de octubre de 1999, respecto de una transmisión onerosa sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en la que se plantea si una escritura de compraventa firmada por un mandatario verbal que debe ser objeto de ratificación, es una compraventa eficaz desde la firma, sin que, desde

el punto de vista fiscal, sea necesaria su ratificación, o si, la eficacia frente a terceros depende de la ratificación.

Concluye el Tribunal que la fecha a tener en cuenta para iniciar el cómputo del plazo para presentar la autoliquidación e ingreso, es la de la ratificación, sin perjuicio de que el contrato produzca sus efectos entre las partes desde la fecha inicial, una vez que se produzca la ratificación.

Y ello porque, como señala el fundamento de derecho tercero de la sentencia, la figura de la ratificación desde el punto de vista civil, *“se refiere a aquellos negocios jurídicos que carecen inicialmente de un elemento esencial (en este caso el consentimiento del comprador) cuyo elemento puede aparecer con posterioridad a la celebración del negocio jurídico proyectado, confiriéndole plena eficacia”*.

Aplicando este criterio a nuestra consulta, queda claro que los contratos de compraventa producen efectos desde su firma, pero sólo cuando se haya producido la posterior ratificación, dado que ésta se aplica con carácter retroactivo.

Respecto a la (...) cuestión (...) relativa al nacimiento de la obligación tributaria, la ratificación de las escrituras es el momento en el que, como regla general, se entiende realizada la puesta a disposición del adquirente del bien, y consecuentemente se produce el devengo del IGIC por la entrega, de conformidad con lo establecido en el artículo 18.Uno.1º de la Ley 20/1991; sin embargo, hemos de matizar que el devengo puede producirse antes de la entrega del bien, y por tanto de la perfección del contrato con la ratificación, si se realiza algún cobro de forma anticipada a aquel momento, por aplicación de la regla especial contenida en el artículo 18.Dos de la Ley 20/1991; con lo que el problema relativo a la fecha de perfección del contrato sólo se podría plantear en el, poco habitual, supuesto de que el cobro de la contraprestación también se retrase hasta la ratificación, comenzando el plazo para presentar la autoliquidación en ese momento, según el criterio jurisprudencial señalado.

(...)

Conforme con todo lo expuesto (...) es criterio de este centro directivo que:

(...)

- La ratificación de las escrituras es el momento en el que, como regla general, se entienden realizadas las entregas de bienes y se produce el devengo del IGIC; sin perjuicio de que en los casos en los que se realicen pagos de forma anticipada a la entrega y, consecuentemente, a la ratificación, se devengaría el IGIC en dicho momento por la parte del precio abonado, y, en su caso, con la ratificación por la parte del precio no abonado.”

(Contestación vinculante de fecha 01/08/2020)

F) Sujeto pasivo

Clave: sujeto pasivo importación bien objeto de arrendamiento financiero.

“(…) la tributación de un arrendamiento financiero sería la siguiente:

- En tanto no se ejerza la opción de compra o no exista un compromiso de ejercer la opción de compra, tributa como prestación de servicio de arrendamiento.
- Cuando se ejercita la opción de compra o existe un compromiso de ejercer la opción de compra, estaremos ante una entrega de bienes.

El artículo 21 de la Ley 20/1991, (...) configura como sujeto pasivo de las importaciones a quienes realicen las mismas, es decir al importador, sin que tenga relevancia el que actúe o no como empresario o profesional. A continuación señala a quien considera como tal, estableciendo, en su letra a), que serán importadores los destinatarios de los bienes importados, mencionando expresamente a los adquirentes y propietarios.

Tendríamos que distinguir dos situaciones, partiendo que los bienes muebles objeto de arrendamiento financiero van a ser transportado para su introducción en el territorio de aplicación del IGIC, lo que implica la existencia de una importación sujeta al IGIC de acuerdo con lo previsto en los artículos 4.2 y 8.1 de la Ley 20/1991:

- a) En el contrato de arrendamiento financiero existe una cláusula de compromiso por parte del arrendatario de ejercer la opción de compra.

Nos encontramos ante una entrega de bienes a efectos del IGIC con independencia de que dicha entrega, conforme a las reglas de localización de los hechos impositivos, se encuentre no sujeta.

La norma califica la operación como entrega de bienes porque presume que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, por lo que el arrendatario financiero, a efectos del IGIC, adquiere el bien.

Consecuencia de lo expuesto, el sujeto pasivo en la importación sería el arrendatario como adquirente del bien mueble objeto de importación.

- b) En el contrato de arrendamiento financiero no existe una cláusula de compromiso por parte del arrendatario de ejercer la opción de compra.

En este caso, el sujeto pasivo en la importación sería la entidad arrendadora como propietaria del bien importado.

No podría ser importador el arrendatario, como cesionario, porque se produciría la incoherencia de que en caso de ejercer la opción de compra, estando los vehículos situados en Canarias en el momento de dicho ejercicio, soportaría la repercusión de la cuota del IGIC derivada de la entrega, aún habiendo sido sujeto pasivo en la importación obligado a satisfacer la cuota del IGIC devengada a la importación. Pero aún más, hubiera soportado también el tributo devengado en la prestación de servicio de arrendamiento.

(..) Conforme con lo expuesto, es criterio de este centro directivo que en el supuesto de arrendamiento financiero donde el arrendatario se ha comprometido a ejercer la opción de compra, el sujeto pasivo a la importación sería el arrendatario. En el caso de un arrendamiento financiero donde no existe compromiso de ejercer la opción de compra, el sujeto pasivo a la importación sería el arrendador financiero”

(Contestación vinculante de fecha 28/02/2020)

G) Tipos impositivos

Clave: mascarillas.

“El apartado 1 del artículo único de Decreto-ley 8/2020, de 23 de abril, de establecimiento del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario aplicable a la importación o entrega de determinados bienes necesarios para combatir los efectos del COVID- 19 (en adelante, Decreto-ley 8/2020), dispone:

“1. Con efectos desde la entrada en vigor de este Decreto ley y vigencia hasta el 31 de julio de 2020, se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto General Indirecto Canario a las siguientes operaciones relativas a los bienes que se relacionan en el apartado 2 de este artículo:

- a) Las importaciones cuyos sujetos pasivos sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el apartado dos del artículo 50 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.*
- b) Las importaciones cuyos sujetos pasivos sean personas o entidades distintas de las citadas en la letra a) anterior, cuando los bienes estén destinados a ser objeto de entrega, por existir un compromiso de adquisición previa, a entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o a entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el apartado dos del artículo 50 de la citada Ley 4/2012, de 25 de junio.
Deberá acompañar a la declaración de importación el documento justificativo del compromiso de adquisición previa.*
- c) Las entregas cuando los adquirentes sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el apartado dos del artículo 50 de la reiterada Ley 4/2012, de 25 de junio.”*

(...)

La primera consulta plantea, si está sujeta al tipo cero previsto en el artículo único del Decreto-ley 8/2020, la importación o adquisición de mascarillas por parte de un sujeto pasivo titular de una farmacia.

Teniendo en cuenta que no estamos, ni ante una entidad de Derecho Público ni ante una entidad o establecimiento privado de carácter social, la única posibilidad es que una farmacia tenga la consideración de clínica o centro hospitalario.

No existe ni en la regulación legal ni en la reglamentaria del IGIC un concepto de clínica o centro hospitalario, por lo que se habrá de acudir supletoriamente a las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común, conforme a lo expuesto en el artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Si acudimos a la regulación sectorial, las clínicas o centros hospitalarios se engloban en el concepto general de "centros sanitarios" (...)

(...)

En el Anexo I Clasificación de centros, servicios y establecimientos sanitarios del Real Decreto 1277/2003 se encuentra la relación de centros sanitarios, figurando la definición de cada uno de ellos en el Anexo II.

La cuestión es decidir, si una farmacia es un centro sanitario, y la respuesta es negativa. Una oficina de farmacia, conforme al Anexo I del Real Decreto 1277/2003, es un establecimiento sanitario (...)

Derivado de lo expuesto, la importación o adquisición de mascarillas que pueda realizar un sujeto pasivo titular de una oficina de farmacia, no está sujeta al tipo cero.

La segunda consulta se refiere a si resulta aplicable el tipo cero a la importación de bienes por parte de una sociedad mercantil que no es titular de ninguna clínica o centro hospitalario. Dichos bienes se entregarían a otra sociedad mercantil que a su vez los entregaría al centro hospitalario que le ha adjudicado el suministro. La sociedad mercantil aportaría a la declaración de importación, el contrato de suministro.

La letra b) del artículo único del Decreto-ley 8/2020 contempla un supuesto especial donde la importación está sujeta al tipo cero, aunque, separándose del criterio general, el importador ni es una entidad de derecho público, ni una clínica o

centro hospitalario, ni una entidad o establecimiento privado de carácter social. Para la aplicación, en este supuesto, del tipo cero resulta necesario que se cumplan las siguientes condiciones:

- Que el bien importador esté destinado a ser objeto de entrega y no para el propio consumo del importador.
- Que el adquirente del bien importado sea una entidad de derecho público, una clínica o centro hospitalario, o una entidad o establecimiento privado de carácter social.
- Que la entrega a la entidad de derecho público, una clínica o centro hospitalario, o una entidad o establecimiento privado de carácter social, sea efectuada por el propio importador.
- Que exista con carácter previo un compromiso de adquisición por parte de una entidad de derecho público, una clínica o centro hospitalario, o una entidad o establecimiento privado de carácter social.
- Que se adjunte a la declaración de importación el documento de compromiso de adquisición.

Trasladados estos requisitos a la cuestión objeto de consulta, no resulta aplicable el tipo cero a la importación puesto que el primer adquirente de los bienes importados no es una entidad de derecho público, una clínica o centro hospitalario, o una entidad o establecimiento privado de carácter social. El tipo cero sí será aplicable a la entrega que realice la sociedad mercantil adquirente al centro hospitalario.”

(Contestación vinculante de fecha 29/04/2020)

Clave: "tipo sanitario"

“ Se consulta si tributa al tipo cero la adquisición o importación por parte de una clínica dental o una clínica veterinaria, de los bienes relacionados en el apartado 2 del artículo único de Decreto-ley 8/2020, de 23 de abril, de establecimiento del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario aplicable a la importación o entrega de

determinados bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19. El bien adquirido o importado no se comercializará, se afectará al desarrollo de la actividad profesional de odontología y veterinaria.

(...)

La clave para la resolución de la presente consulta es el contenido del requisito subjetivo exigible para la plena aplicación del tipo cero. Con carácter general, el importador o el adquirente de los bienes relacionados en el apartado 2, debe ser una entidad de Derecho Público, una clínica o centro hospitalario, o una entidad o establecimiento privado de carácter social a que se refiere el apartado dos del artículo 50 de la reiterada Ley 4/2012, de 25 de junio.

La cuestión es determinar si una clínica dental o una clínica veterinaria disponen de la consideración de "clínica o centro hospitalario".

Si acudimos a la regulación sectorial, las clínicas o centros hospitalarios se engloban en el concepto general de "centros sanitarios" (...)

(...)

En el Anexo I Clasificación de centros, servicios y establecimientos sanitarios del Real Decreto 1277/2003 cataloga a las clínicas dentales como un centro sanitario. Por otra parte, las definiciones de centros sanitarios y de actividad sanitaria se refieren a la salud de las personas y no de los animales.

(...) Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que resulta de aplicación el tipo cero previsto en artículo único del Decreto-ley 8/2020, a las importaciones o adquisiciones que haga una clínica dental de algunos de los bienes relacionados en el apartado 2 del citado artículo único. En ningún caso resulta aplicable el citado tipo cero a la importación o adquisición de idénticos bienes realizada por una clínica veterinaria para su afectación a la actividad profesional veterinaria.

(Contestación vinculante de fecha 28/04/2020)

Clave: pérdida tipo reducido adquisición vivienda

“Las personas físicas consultantes forman una pareja de hecho y han adquirido el 16 de agosto de 2019 a su promotora, mediante escritura pública, una edificación terminada destinada a constituir su vivienda habitual, por un precio de 140.735 €. La promotora repercutió el tipo reducido del 3 por ciento del IGIC.

(...)

Desean alquilar una habitación de esta vivienda con una retribución mensual. Consultan las consecuencias fiscales que ello conllevaría en el IGIC.

CONTESTACIÓN

- La primera consecuencia fiscal derivada del alquiler de una habitación de la vivienda de los consultantes, es la sujeción al IGIC, salvo que, concurra la exención prevista en el artículo 50.1.23º de la Ley 4/2012, o bien sea aplicable el régimen especial del pequeño empresario o profesional regulado en los artículos 109 y siguientes de la Ley 4/2012; en caso de estar exento de IGIC, pasaría a tributar en la modalidad TPO del ITPAJD. El tipo de gravamen aplicable sería el general vigente en cada uno de los devengos de los alquileres, siendo el 7 por ciento en el año 2020.
- La segunda consecuencia fiscal derivada del alquiler de una habitación en la que es la vivienda habitual, es la regularización en el IGIC que han de hacer los compradores por el incumplimiento de uno de los requisitos para aplicar el tipo reducido del 3 por ciento recogido en el artículo 58.Tres de la Ley 4/2012, según redacción vigente en el año 2019, ya que no han mantenido la vivienda como habitual de forma permanente y total, sino parcial, durante el plazo de tres años que exige el artículo 41 bis del Reglamento del IRPF, desde su adquisición en el año 2019.
- Ante este incumplimiento que se produciría en el año 2020, con el alquiler de una habitación de la vivienda, han de regularizar el tipo de gravamen general vigente en el momento del devengo del IGIC con la entrega de la vivienda en el año 2019, y no cuando se produce el incumplimiento, por lo que tendrá que regularizar la diferencia entre el tipo reducido aplicado del 3 por ciento, y el tipo general que debió aplicarse del 6,5 por ciento, a lo que habrá de añadir los correspondientes intereses de demora, en los términos recogidos en el artículo 122.2, segundo

párrafo, de la Ley General Tributaria. La regularización deberá efectuarse por parte de los compradores a través de la autoliquidación ocasional modelo 412.”

(...)

“La aplicación del tipo reducido del 3 por ciento exige el cumplimiento de los siguientes requisitos, tal y como señala el artículo 58. Tres y Cinco de la Ley 4/2012, según redacción vigente en el año 2019:

- *“Tres.- 1. Las operaciones relacionadas con las viviendas no comprendidas en los números anteriores tributarán en el impuesto general indirecto canario al tipo impositivo general, salvo las excepciones dispuestas en los siguientes apartados.*

2. (...)

3. *Tributarán al 3% las transmisiones de viviendas transmitidas directamente por el promotor siempre y cuando vayan a constituir la vivienda habitual del adquirente y concurra alguna de las siguientes situaciones:*

i. Que a la fecha del devengo del impuesto el adquirente tenga 35 años o menos.

ii. Que el o los adquirentes formen parte de una familia numerosa.

iii. Que el adquirente tenga la consideración legal de persona con discapacidad y cuyo grado de minusvalía sea igual o superior al 65%, de acuerdo con su normativa específica.

iv. Que la adquirente sea una mujer víctima de violencia de género, considerando tales aquellas que cuenten con orden de protección en vigor o sentencia judicial firme.

v. Que el contribuyente y sus descendientes tengan la consideración de miembro de una familia monoparental de conformidad con los requisitos previstos en los apartados 1, 2 y 4 del artículo 11-ter del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

vi. Que el límite de renta de la unidad familiar sea como máximo de 24.000 euros anuales, incrementado en 10.000 euros si la tributación es conjunta.

A estos efectos se entenderá por renta de la unidad familiar la parte general de las bases correspondientes al último período impositivo respecto del que haya vencido el plazo de presentación de la correspondiente declaración.

Si la adquisición la realizan dos cónyuges o dos personas inscritas como pareja en el Registro de Parejas de Hecho de Canarias, bastará para beneficiarse de este tipo impositivo que uno de los dos adquirentes cumpla con los requisitos contemplados en las letras i, iii y iv.

La aplicación de los tipos impositivos previstos en este número exigirá el destino del inmueble a vivienda habitual tal y como está definida en la legislación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y exigirá que el adquirente entregue al empresario o profesional transmitente una declaración en la que identifique los bienes a que se refiere y manifieste la concurrencia de los requisitos del carácter de vivienda habitual. En el caso de que la entrega del bien se formalice en escritura pública, dicha declaración deberá obligatoriamente incorporarse a esta última.”

- “Cinco.- La aplicación de los tipos de gravamen previstos en los números dos y tres de este artículo, estarán condicionados al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que la base imponible de las entregas de viviendas, declarada o detectada por la Administración Tributaria en el curso del correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, no supere el importe de 150.000 euros. Tratándose de adquisiciones realizadas por miembros de familias numerosas, ese importe se elevará a 225.000 euros, si se trata de familia numerosa de categoría general y de 300.000, si se trata de una categoría especial.

- Que los adquirentes, antes de la compra o en los dos años siguientes a la adquisición de la nueva vivienda habitual, procedan a la transmisión en escritura pública de la anterior vivienda habitual, si la hubiere.”

(...) estamos ante un incentivo fiscal aplicable en un momento concreto, en el momento del devengo. Por tanto, los requisitos para su disfrute han de cumplirse en el instante de la adquisición, configurando el relativo a la vivienda habitual como un compromiso asumido ese día, para su cumplimiento posterior. Ello impide que por el hecho de alquilar una habitación posteriormente, se pueda mantener el tipo reducido del 3 por ciento únicamente a la parte proporcional de la vivienda no alquilada, excluyendo a esta

habitación, por la sencilla razón de que el devengo no puede ser modificado una vez producido. Este incumplimiento del comprador de su obligación de destinar total y permanentemente la vivienda a ser su vivienda habitual, no es una condición que afecte al devengo, sino al mantenimiento del beneficio fiscal de disfrutar de un tipo reducido.

(Contestación vinculante de fecha 18/05/2020)

Clave: límite rentas adquisición vivienda menor 35 años

“(…) aclarar la aplicación del requisito relativo al nivel de renta contenido en el artículo 58.Dos de la Ley 20/1991, para aplicar el tipo reducido del 3 por ciento, pues podrían plantearse situaciones discriminatorias entre compradores casados y no casados, si se realizase una estricta interpretación de los términos de unidad familiar y de tributación conjunta.

A pesar de que ambos conceptos son propios de la normativa del IRPF, no existe en la Ley 4/2012 una remisión expresa a dicha normativa para su definición, y tampoco se entiende que se hayan utilizado para limitar el nivel de renta, del comprador o compradores, pues, como veremos más adelante, produce situaciones discriminatorias.

La unidad familiar está definida en el artículo 82.1 de la LIRPF, como uno de los requisitos para poder optar por la tributación conjunta, distinguiendo entre la unidad familiar biparental y la monoparental:

(…)

La tributación conjunta, se define como una modalidad de tributación por la que puede optar el contribuyente del IRPF cuando tiene unidad familiar, y que conlleva la acumulación de todas las rentas de sus integrantes y la aplicación de una reducción en la base imponible, tal y como se desprende de los artículos 83 y 84 de la LIRPF:

(…)

Aplicando ambos conceptos (...), el requisito del importe de la renta del comprador de una vivienda, para aplicar el tipo reducido del 3 por ciento en el IGIC,

variaría según las diferentes situaciones que se planteen, pudiendo distinguir las cuatro siguientes:

- Un único comprador, sin pareja ni descendientes menores de edad o incapacitados, el límite de renta individual a tener en cuenta sería 24.000 €.
- Un único comprador, con pareja de hecho e hijos menores de edad, que no puede optar por la tributación conjunta porque, al no haber matrimonio, pero sí convivencia, no hay unidad familiar, tendría un límite de renta individual de 24.000 €.
- Dos compradores, pareja de hecho e hijos menores, que no pueden optar por la tributación conjunta porque, al no haber matrimonio, pero sí convivencia, no hay unidad familiar, tendrían un límite de renta de 24.000 € individualmente, con lo que conjuntamente su límite llegaría a 48.000 €.
- Dos compradores, casados con hijos menores, que sí formarían unidad familiar, tendrían un límite de renta de 24.000 € entre los dos compradores, si la tributación fuera individual en el IRPF, pero si optaran por la tributación conjunta este límite sería de 34.000 €, también entre los dos; por lo que individualmente el límite bajaría y se situaría entre 12.000 € y 17.000 €.

Como se puede observar, si comparamos el límite de rentas exigido a dos compradores casados (máximo 24.000 € en tributación individual o 34.000 € en tributación conjunta), frente a los no casados (máximo 48.000 € en tributación individual únicamente), es más restrictivo y discriminatorio, sin razón jurídica alguna que lo ampare.

Teniendo en cuenta los principios constitucionales de igualdad y de capacidad económica, consideramos que el legislador no ha querido darle al concepto de unidad familiar el sentido que recoge la LIRPF, y por eso no ha contemplado una remisión expresa a la misma, sino como sinónimo de comunidad familiar.

Para analizar esta cuestión, debemos recordar que el artículo 392 del Código Civil dispone que: "Hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece pro indiviso a varias personas".

No es necesario insistir en que las comunidades de bienes no tienen personalidad jurídica. Lo cual significa que las comunidades no son titulares de derechos y obligaciones, y, por tanto, no pueden realizar negocios jurídicos, ni tampoco ser sujeto pasivo de ningún impuesto, salvo cuando una ley lo establezca expresamente, tal y como señala el artículo 35.4 de la ya citada Ley General Tributaria; ejemplo de esta salvedad es la Ley 20/1991, en la que (...) sí puede tener la consideración de sujeto pasivo del IGIC una comunidad de bienes; pero, a estos efectos, recordamos que el sujeto pasivo, con carácter general, es el que realiza el hecho imponible, en nuestro caso, el promotor que realiza la entrega de la vivienda, y no el comprador, pues no se da ninguno de los supuestos para aplicar la inversión del sujeto pasivo regulada en el artículo 19º.1.2º de la Ley 20/1991.

El problema que estamos planteando, consiste en determinar si la limitación cuantitativa establecida en el artículo 58. Dos.2.f) de la Ley 4/2012, de que "la renta de la unidad familiar en la que se integra el adquirente sea, en el período impositivo del año natural anterior al devengo de la entrega, como máximo de 24.000 euros, incrementado en 10.000 euros si la tributación es conjunta", ha de aplicarse a cada adquirente de forma individual o a todos ellos de forma conjunta cuando sean varios los que adquieren el bien en común y pro indiviso.

Al no tener personalidad jurídica la comunidad de bienes formada, bien por una pareja de hecho o por un matrimonio, que compra una vivienda, sino los miembros que la integran, no podemos vincular este límite de rentas a dicha comunidad, sino a sus comuneros, por lo que habrá que aplicar este límite de forma individual a cada comprador."

(Contestación vinculante de fecha 18/05/2020)

Clave: operaciones de tracto sucesivo

"Plantea el consultante (...), si la prestación del servicio de mantenimiento, conservación y mejora objeto del contrato firmado, se puede considerar como una operación de tracto sucesivo o continuado, a los efectos de determinar el momento del nacimiento de la obligación tributaria. La respuesta a esta cuestión exige, con carácter previo, analizar la definición de un contrato de tracto sucesivo o continuado.

No existe en nuestro ordenamiento jurídico un concepto expreso del contrato de tracto sucesivo, por lo que, es necesario acudir a la figura de la interpretación.

(...)

(...)

(...) doctrinalmente se diferencia entre los contratos de tracto único y los de tracto sucesivo; los primeros son aquellos en los que el contratante deudor debe realizar su prestación en un solo acto, sin que exista periodicidad ni continuidad en el tiempo, mientras que los de tracto sucesivo imponen al deudor una serie de actos de ejecución reiterada durante cierto tiempo; ejemplos de este tipo de contratos, los encontramos en el artículo 1543 del Código Civil (arrendamientos), el artículo 1758 (depósito), o el artículo 1802 (renta vitalicia).

En este sentido, el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 23 de marzo de 2010, a la que se remite la consulta V865/2016 en materia de IVA, declaró que:

"La diferencia entre las obligaciones transitorias y de tracto sucesivo estriba en que en las primeras la prestación ha de ser realizada en virtud de un acto aislado o de varios actos aislados, y que se extinguen tan pronto como dichos actos han sido cumplidos.

Por el contrario, son obligaciones de tracto sucesivo aquéllas que imponen al deudor actos de ejecución reiterada durante cierto tiempo. Son características de estos contratos:

a) Los actos de ejecución reiterada son iguales e idénticos entre sí, lo que los diferencian de las obligaciones múltiples (o compuestas) conjuntivas.

b) Dichos actos se repiten en el tiempo a lo largo de la duración del contrato.

Lo que distingue a las obligaciones de tracto único de las de tracto sucesivo no es, pues, la duración del contrato, o que la prestación deba ser cumplida en virtud de uno o varios actos, sino que dichos actos son iguales y repetidos en el tiempo.

Así, un contrato de ejecución de obra es un contrato prolongado en el tiempo, y la prestación entraña una serie de actos de ejecución, pero no se trata de obligaciones de tracto sucesivo consistentes en la repetición en el tiempo de actos idénticos."

Con esta premisa, la citada consulta vinculante en el IVA, concluye en su apartado 3:

"De acuerdo con todo lo anterior, pueden definirse, con carácter general, las operaciones de tracto sucesivo como aquellas que implican una serie de entregas de bienes o prestaciones de servicios periódicas o continuadas, que tienen una duración sostenida en el tiempo.

En contraposición a las operaciones de tracto sucesivo se encuentran aquellas de ejecución instantánea en las que las obligaciones asumidas por las partes se cumplen de forma inmediata o en un sólo acto quedando, en consecuencia, extinguida la relación con la realización de la entrega o prestación prevista, sin que exista periodicidad ni continuidad en el tiempo. También se incluyen entre las de tracto único, las ejecuciones de obra, que son contratos de resultado de ejecución de duración prolongada, en los que la dilación en el tiempo es condición necesaria para la producción de la obra".

Teniendo en cuenta estas características, parece desprenderse de la descripción relatada por el consultante, que el contrato de mantenimiento, conservación y mejora de las piscinas referido, es un contrato de tracto sucesivo o continuado en el tiempo, estando obligado el deudor contratante a prestar sus servicios, durante los años de vigencia del contrato, y siendo estos actos iguales y repetidos en este tiempo, 8 (...).

(...)

- El contrato de conservación, mantenimiento y mejora suscrito, tiene la consideración de contrato de tracto sucesivo, estando obligado el deudor contratante a prestar sus servicios periódicamente, durante los años de vigencia del contrato, y siendo estos actos iguales y repetidos en este tiempo.
- El devengo del IGIC derivado de la prestación de este servicio, se produce, no cuando se finalice el contrato y se tengan por efectuados los servicios, sino,

en los diferentes momentos en los que sea exigible la parte del precio que haya de ir abonándose, tal y como señala el artículo 18.Uno.6º de la Ley 20/1991.

- Se desprende de la consulta que se realizan pagos parciales mensuales, (...). Se entiende (...) que el precio parcial del contrato sería exigible el primer día de cada mes natural siguiente al mes en que se haya prestado el servicio, situando en ese momento el devengo del IGIC, independientemente del momento en el que se presente realmente la factura, la cual ha de expedirse hasta el día 16 del mes siguiente al devengo.
- Siendo el tipo de gravamen aplicable a este contrato, el general regulado en el artículo 51 de la Ley 4/2012, será la fecha del devengo del IGIC la que determinará el porcentaje vigente en cada momento, y que, desde el 1 de enero de 2020, es el 7 por ciento."

(Contestación vinculante de fecha 14/05/2020)

Clave: arrendamiento de vehículos

- Tributa, en todo caso, al tipo impositivo del 15 por ciento la prestación de servicios de arrendamiento con conductor de vehículos eléctricos, vehículos híbridos eléctricos y vehículos de gas licuado, con independencia del tipo exigible a la entrega de los mismos.
- Tributa, en todo caso, al tipo cero la prestación de servicios de arrendamiento sin conductor de vehículos eléctricos, salvo que marchen por raíles instalados en la vía que tributa al tipo general del 7 por ciento.
- Tributa al tipo general del 7 por ciento la prestación de servicios de arrendamiento de un vehículo sin conductor que disponga de la consideración, a efectos del IGIC, de vehículo híbrido eléctrico.
- Tributa al tipo general del 7 por ciento la prestación de servicios de arrendamiento de un vehículo sin conductor que disponga de la consideración a efectos del Reglamento General de vehículos híbrido eléctrico, pero incumpla alguna de las condiciones para disponer de tal consideración a efectos del IGIC,

cuando a su entrega le fuese aplicable el tipo reducido del 3 por ciento o el tipo general del 7 por ciento.

- Tributa al tipo incrementado del 15 por ciento la prestación de servicios de arrendamiento de un vehículo sin conductor que disponga de la consideración a efectos del Reglamento General de Vehículos de vehículo híbrido eléctrico, pero incumpla alguna de las condiciones para disponer de tal consideración a efectos del IGIC, cuando a su entrega le fuese aplicable o el tipo incrementado del 9,5 o el tipo incrementado del 15 por ciento.
- Tributa al tipo cero la prestación de servicios de arrendamiento de un vehículo destinado al transporte público propulsado por gas licuado del petróleo (GLP).
- Tributa al tipo general del 7 por ciento la prestación de servicios de arrendamiento de un vehículo sin conductor propulsado por gas licuado del petróleo, cuando se entrega tribute al tipo reducido del 3 por ciento o al tipo general del 7 por ciento.
- Tributa al tipo incrementado del 15 por ciento la prestación de servicios de arrendamiento de un vehículo sin conductor propulsado por gas licuado del petróleo, cuando se entrega tribute a los tipos incrementados del 9,5 o del 15 por ciento.”

(Contestación vinculante de fecha 02/04/2020)

Clave: vehículo híbrido eléctrico (HEV)

A efectos del IGIC, los vehículos híbridos eléctricos son aquellos vehículos propulsados por una combinación de motores de combustión y eléctricos que cumplan, además, las siguientes condiciones (de forma resumida):

- Las emisiones de dióxido de carbono no deben exceder los 110 gramos por kilómetro recorrido.
- Que puedan en determinadas ocasiones funcionar solo con el motor eléctrico.

(...) Conforme con lo expuesto, es criterio de este centro directivo que los vehículos HEV, vehículos propulsados por una combinación de motores de combustión y eléctricos, que no pueden funcionar solo con el motor eléctrico no disponen, a efectos del IGIC, de la consideración de vehículos híbridos eléctricos. Derivado de todo ello, no sería de aplicación el tipo cero a la entrega o importación del modelo de vehículo objeto de consulta.”

(Contestación vinculante de fecha 10/03/2020)

Clave: vehículo híbrido eléctrico

“CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si, a los efectos de determinación del tipo impositivo aplicable en el IGIC a la entrega o importación de un vehículo híbrido eléctrico, se tiene en cuenta el dato de emisión conforme al vigente procedimiento Ciclo de Ensayo de Vehículos Ligeros Armonizado a nivel mundial (WLTP, en su acrónimo inglés), o el valor de correlación WLTP-NECD (acrónimo en inglés de Nuevo Ciclo de Conducción Europeo).

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Hasta el día 31 de diciembre de 2020 el valor de las emisiones de dióxido de carbono, para determinar si un vehículo dispone o no de la consideración de híbrido eléctrico a efectos del IGIC, es el valor correlado NECD-WLTP. Desde el día 1 de enero de 2021 solo se deben tener en cuenta los valores de dióxido de carbono derivados del protocolo WLTP.”

(Contestación vinculante de fecha 27/07/2020)

Clave: servicios de transfer aeropuerto

“Una empresa de transporte de viajeros por carretera consulta cuál es el tipo de gravamen del IGIC aplicable a la actividad consistente en el traslado de personas y sus equipajes desde el aeropuerto a los respectivos hoteles y viceversa, previamente concertados con antelación bien con agencias de viajes u otros operadores turísticos.

(...)

La cuestión a dilucidar es si los servicios que se describen en el escrito de consulta constituyen "servicios de transportes terrestres turísticos" en los términos de la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias (en adelante, Ley 13/2007). Si así fuera, estarían excluidos del ámbito de aplicación del tipo de gravamen reducido del 3 por ciento, quedando sometidos al tipo general del 7 por ciento al que hace referencia el artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012.

(...)

El artículo 69 de la Ley 13/2007 define los transportes turísticos públicos (...)

(...)

Del transporte turístico (...) deben destacarse tres notas características:

a) Se trata de un transporte público.

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

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

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

Según el artículo 15.1 de la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, se entiende por "usuario turístico o turista a la persona que utiliza los establecimientos y bienes turísticos o recibe los servicios que le ofrezcan las empresas de esa naturaleza y que como cliente los demanda y disfruta." A nuestro juicio resulta evidente que concurren en el supuesto que nos ocupa las notas designadas con las letras a) y c).

Debemos determinar, por tanto, si nos encontramos ante transportes realizados "con finalidad turística, de ocio y recreo". A este respecto, según se desprende del escrito de consulta, el propósito de los servicios prestados por la entidad consultante

no es otro que el trasladar al usuario de un punto a otro, partiendo, preferentemente, de un aeropuerto (lo que en la jerga se conoce como transfer), sin que pueda concluirse que existe intención de procurarle recreo, disfrute o esparcimiento ni de facilitarle información u orientación turística en materia cultural, geográfica, etc. Estos servicios, aunque sean acordados con antelación, no constituyen un transporte turístico en los términos expuestos y, por tanto, quedan sometidos al tipo de gravamen reducido del 3 por ciento.”

(Contestación vinculante de fecha 10/07/2020)

Clave: arrendamiento de vehículos con conductor

“ La entidad mercantil consultante dispone de autorización de ámbito nacional para el transporte público discrecional de viajeros en autobuses de más de 9 plazas (autorización VDN). Se consulta si el tipo impositivo aplicable al servicio de alquiler con conductor de autobuses de más de 9 plazas es el reducido del 3 por ciento previsto en el artículo en el artículo 54.2.c) de la Ley 4/2012, o el tipo incrementado del 15 por ciento previsto en el artículo 59.Seis.b) del mismo cuerpo legal.

(...)

(...) el arrendamiento de vehículos con conductor al que alude el artículo 59.Seis.1 de la Ley 4/2012 está referido exclusivamente a turismos de un máximo de 9 plazas, incluida la del conductor. En el caso de los servicios de arrendamiento con conductor de autobuses de más de 9 plazas, nos encontramos ante un servicio de transporte terrestre de viajeros al que se refiere el artículo 54.2.c) de la Ley 4/2012, y en consecuencia tributa al tipo reducido del 3 por 100.”

(Contestación vinculante de fecha 04/03/2020)

Clave: servicio de transporte escolar con cuidador

El centro docente consultante manifiesta que la empresa de transporte venía repercutiendo el tipo reducido del 3 por ciento por la prestación de servicio de transporte escolar, incluyendo el servicio de acompañante que exige el artículo 8 del Real Decreto 443/2001, de 27 de abril, sobre condiciones de seguridad en el transporte escolar y de menores.

La empresa de transporte ha comenzado a distinguir, por una parte, el servicio de transporte escolar, repercutiendo el tipo reducido del 3 por ciento, y, por otra parte, el servicio de acompañante repercutiendo el tipo general del 7 por ciento por.

Consulta si es correcta o no la tributación independiente del servicio de transporte y del servicio de acompañante.

CONTESTACIÓN:

Debemos analizar es si nos encontramos ante una operación única de transporte escolar, sujeta al tipo reducido del 3 por ciento conforme al artículo 54.2.c) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), donde el importe exigido por el servicio de acompañante se incluiría en la base imponible del servicio de transporte escolar de acuerdo con el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991; o ante dos operaciones independientes: por una parte, el servicio de transporte escolar sujeto al tipo reducido del 3 por ciento y, por otra parte, el servicio de acompañante sujeta al tipo general del 7 por ciento conforme al artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

(...)

Se entiende con carácter general que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un sujeto pasivo realiza para su cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

Todos los elementos que integran la operación desarrollada por el transportista resultan necesarios para llevar a cabo el servicio encargado por el centro docente y, por otra parte, están estrechamente vinculados entre sí.

El artículo 8 del Real Decreto 443/2001 señala la obligatoriedad de la presencia a bordo del vehículo durante la realización del transporte de, al menos, una persona mayor de edad idónea, distinta del conductor; a mayor abundamiento, no puede realizarse el transporte sin que el acompañante se encuentre a bordo del vehículo.

En estas circunstancias, no puede considerarse que el centro docente vaya a adquirir a la empresa transportista de forma independiente el servicio de transporte y el servicio de acompañante. Por tanto, se estima que estamos ante una sola operación principal de transporte escolar, donde el servicio de acompañante es accesorio y, por ello, tiene el mismo tratamiento fiscal que la actividad principal. Entender lo contrario, que se trata de operaciones diferentes, supondría un desglose artificial que alteraría la funcionalidad del sistema del IGIC.

(...) Conforme con lo expuesto, es criterio de este centro directivo que nos encontramos ante una operación única de prestación de servicio de transporte escolar sujeta al tipo reducido del 3 por ciento, siendo accesorio el servicio de acompañante. Ello implica que el importe exigido por el servicio de acompañante se integrará en la base imponible de la prestación de servicio de transporte escolar.”

(Contestación vinculante de fecha 10/03/2020)

Clave: patinete eléctrico

“- Tributa al tipo general del 7 por ciento previsto en el artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012, la entrega o importación de un vehículo que no encaja, técnica ni jurídicamente, en ninguna de las categorías de vehículos enumerados en el artículo 59 de la Ley 4/2012.

- Tributa al tipo general del 7 por ciento la entrega o importación de patinetes eléctricos.”

(Contestación vinculante de fecha 10/03/2020)

Clave: vehículo afecto a actividades de fuerzas y cuerpos de seguridad

“CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si es de aplicación el tipo general del IGIC previsto en el artículo 59. Tres.1.d) de la Ley 4/2012, a la compra de un vehículo por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, para su uso particular. El consultante considera que su uso está afectado por las actividades de la Fuerza o Cuerpo de Seguridad (FFCCSS)

al que pertenece, por imperativo del artículo quinto.4 de la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, al entender que, las funciones de sus miembros, en cuanto a la defensa de la Ley y de la seguridad ciudadana, son funciones obligadas a llevarse a cabo, tanto durante la realización del servicio ordenado, coordinado y dependiente por parte de las FFCCSS, como fuera del desarrollo de éste.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

No es de aplicación el tipo de gravamen general del 7 por ciento, regulado en el artículo 59.Tres.1.d) de la Ley 4/2012, a la compra de un vehículo por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, para su uso particular, por cuanto no está afecto a las actividades de fuerzas y cuerpos de seguridad.”

(Contestación vinculante de fecha 16/08/2020)

Clave: Corte de vidrio a medida

“CUESTIÓN PLANTEADA

Un sujeto pasivo manifiesta que adquiere o importa vidrio plano y, previo encargo de empresarios que desarrollan la actividad de carpintería metálica o de madera, lo corta en las medidas facilitadas por éstos, sin que se realice sobre el vidrio ningún otro proceso, y lo suministra a tales empresarios. Consulta si dicha operación tiene la consideración de ejecución de obra mobiliaria, por lo que tributaría en el IGIC como prestación de servicio sujeta al tipo general del 7 por ciento, o no tiene la consideración de ejecución de obra a efectos del IGIC, por lo que tributaría como entrega de bien sujeta al tipo reducido del 3 por ciento.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

El simple corte de un vidrio plano, aunque sea en las medidas facilitadas por los clientes, sin efectuar ningún otro proceso, no puede calificarse de ejecución de obra mobiliaria; por ello, el suministro a los clientes de los vidrios cortados tiene la consideración de entrega de bienes sujeta al tipo reducido del 3 por ciento.”

(Contestación vinculante de fecha 18/02/2020. Modificación criterio de la consulta nº 1314 de 27/10/2009)

H) Deducción

Clave: recargo minorista

“Se pretende constituir una sociedad mercantil que desarrollaría el comercio de prendas de vestir, calzado y marroquinería por la que tendría la consideración de comerciante minorista. Todos los bienes que pretende entregar en el desarrollo de la actividad comercial serán previamente objeto de importación, por lo que tendría que declarar e ingresar la cuota del IGIC y el correspondiente recargo minorista. Parte de los bienes importados podrían ser objeto de entrega con envío con carácter definitivo a un país de la Unión Europea, por parte de la propia sociedad mercantil.

Consulta, en primer lugar, si dicha exportación daría derecho a solicitar la devolución o deducción del recargo minorista exigido a la importación del bien que se entrega con destino fuera de Canarias, y, en segundo lugar, al ser de aplicación a la entrega una exención plena (artículo 11.1 de la Ley 20/1991), podría suponer la aplicación de la regla de la prorrata, en el sector diferenciado de la actividad comercial realizada por un sujeto pasivo que tiene la consideración de comerciante minorista.

(...)

El recargo minorista se configura, por tanto, como una especie de pago adelantado, en el momento de la importación, de la tributación del valor añadido generado en la entrega de un bien importado por parte de un comerciante minorista, y en su cálculo ya se entienden contempladas todas las posibles eventualidades que puedan afectar a la posterior entrega del bien importado por parte del sujeto pasivo que tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista; de este modo, a título de ejemplos, la posterior entrega del bien importado con destino a un territorio tercero (como es el caso objeto de consulta) no generaría un derecho a la devolución del recargo, tampoco daría derecho a la devolución en el caso de importación de un bien que ha supuesto la exigencia del recargo por ir destinado inicialmente a ser entregado en el desarrollo de la actividad comercial y posteriormente se afecta a una actividad no comercial; o incluso que no pudiera el

bien importado ser objeto de entrega por estar caducado al tratarse de un bien perecedero, etc.

El recargo que debe satisfacer el comerciante minorista se configura como un intento de simplificar la gestión del IGIC ya que se trata de trasladar lo que debería declararse posteriormente a través de autoliquidaciones periódicas, mensuales o trimestrales, al momento del pago de las importaciones (es lo que anteriormente se ha denominado pago adelantado de la tributación del valor añadido). Ello conlleva la consideración del recargo minorista como la expresión individualizada de una magnitud, la cual se calcula como un porcentaje sobre el valor añadido en el seno del régimen especial de comerciantes minoristas, magnitud que luego se fracciona y se imputa a cada una de las operaciones de importación de bienes que se realicen, susceptibles de ser objeto de entrega en el desarrollo de una actividad comercial, sea cual sea el destino futuro de ese bien.

(...)

Conforme con lo expuesto, no cabe exigir la devolución del recargo minorista abonado en la importación de un bien, aunque posteriormente dicho bien se entrega con destino a un territorio fuera de Canarias, porque teóricamente en el cálculo del recargo ya ha sido tenido en cuenta dicha circunstancia.

(...)

En el régimen especial de comerciantes minoristas con el recargo minorista no se calcula la teórica cuota devengada por la entrega del bien, sino el teórico importe de la tributación del valor añadido derivado de la entrega, lo que implica, se reitera, que en la determinación del recargo ya se han tenido en cuenta todas las eventualidades que puedan afectar a la posterior entrega del bien importado por parte del sujeto pasivo, que tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista.

Tampoco en ningún caso el recargo minorista podría ser objeto de deducción en una autoliquidación porque no tiene la consideración de cuota soportada en la importación de un bien, dada su naturaleza, insistimos, de pago adelantado de la tributación del valor añadido derivado de la entrega por parte de un sujeto pasivo,

que dispone de la consideración de comerciante minorista, de un bien importado por él mismo. Todo ello, sin perjuicio del supuesto de deducción en el caso excepcional de exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas conforme al artículo 90.Dos de la Ley 4/2012.

(Contestación vinculante de fecha 02/05/2020)

I) Regímenes especiales

Clave: régimen especial de agencias de viajes

Teniendo en cuenta que la venta de habitaciones en hoteles y cadenas hoteleras (servicio de hospedaje) tiene la consideración, a efectos del IGIC, de viaje, y partiendo de la descripción de la actividad que realiza la consultante (banco de camas), se desprende que actúa en nombre propio frente al viajero (las agencias de viajes minoristas) y utiliza en la realización del viaje servicios prestados por otros empresarios o profesionales (adquisición de habitaciones a hoteles, cadenas hoteleras y otros "bancos de camas"). Derivado de todo ello, la entidad mercantil consultante estaría acogida al régimen especial de las agencias de viajes en la venta de habitaciones a agencias de viajes minoristas.

(...)

El artículo 72 de la Ley 4/2012 contiene dos elementos de singular importancia:

- Aunque se le proporcione al viajero, en el marco de un viaje, diferentes servicios o bienes nos encontramos ante una prestación de servicio única. No obstante, en el supuesto objeto de consulta el viaje solo integra el servicio de hospedaje.
- La prestación de servicio única efectuada por la entidad mercantil consultante estaría sujeta al IGIC, si se encuentra en Canarias la sede de su actividad económica y no existe un establecimiento permanente fuera del territorio de aplicación del IGIC desde donde se organice el viaje. El territorio donde radique la sede de la actividad económica debe ser considerado como punto de conexión prioritario del lugar desde que se efectúa la operación sujeta, salvo que la organización del viaje se realice en otro territorio.

El artículo 17.Uno.Dos, primer guión, de la Ley 20/1991, define sede de la actividad económica como lugar en que los sujetos centralizan la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.

(...)

La sede de la actividad es el lugar donde se ejercen las funciones de administración central de la empresa, para cuya fijación de acudirá al lugar donde se adopten las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión, al domicilio social y al lugar de reunión del consejo, debiendo prevalecer el primero de estos criterios de no llegarse a una determinación cierta del lugar donde radique la sede de conformidad con todos los antes expuestos. Se niega además la posibilidad de que pueda constituir la sede una simple dirección postal.

De acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta, desde la sede de la actividad económica en Canarias se centraliza la dirección, desarrollo del producto, selección de proveedores, contratación con las agencias y seguimiento de operaciones. Por tanto, la prestación única de venta de habitaciones a agencias de viajes minoristas está sujeta al IGIC.

El que las labores contables y emisión de facturas sean prestadas por una empresa del grupo no establecida en Canarias no tiene incidencia alguna a la hora de determinar la localización de la venta de las habitaciones, puesto que se tratan de tareas administrativas auxiliares que no intervienen en la organización del viaje que desarrolla la entidad mercantil consultante; en este sentido, resulta relevante lo dispuesto en el artículo 53.2 del Reglamento de Ejecución:

“Cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizados a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.”.

Por otra parte, otra empresa del grupo no establecida en Canarias presta a la entidad mercantil consultante servicio de soporte y desarrollo informático, siguiendo las indicaciones del personal de la entidad mercantil consultante. Parece evidente la importancia de este servicio para el normal funcionamiento de la entidad mercantil consultante, pero a juicio de este centro directivo esta circunstancia no puede

suponer que se asigne la organización del viaje a la empresa no establecida. Mismo comentario merece el servicio de ayuda en el diseño y marketing prestado por una empresa del grupo no establecida en Canarias.”

(Contestación vinculante de fecha 16/04/2020)

Clave: régimen especial del pequeño empresario o profesional, revocación renuncia.

“CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante inició su actividad profesional el día 11 de junio de 2018 comunicando a la Agencia Tributaria Canaria, a través de la declaración censal de comienzo, la renuncia al régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP).

Estimando que el período mínimo de tres años de renuncia finaliza el año 2021 y partiendo de un volumen de operaciones en el presente año 2020 inferior a 30.000 euros, consulta cuándo podría comunicar la revocación de la renuncia y cuándo surtiría efectos dicha revocación.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Los efectos de la renuncia al REPEP en el tercer año del período mínimo de renuncia comprende todo el año natural, por lo que en supuesto objeto de consulta no sería de aplicación la exención prevista en el artículo 110.1 de la Ley 4/2012 a las prestaciones de servicios profesionales realizadas desde el día 11 de junio de 2018 hasta el día 31 de diciembre de 2021.
- El volumen de operaciones que debe tenerse en cuenta para poder o no ejercitar la revocación a la renuncia es el del último año natural del período mínimo de renuncia. En el supuesto objeto de consulta, si en el año 2021 el volumen de operaciones fuera inferior a 30.000 euros, podría en el mes de enero de 2022 ejercitar la revocación a la renuncia a través de la correspondiente declaración censal de modificación. La revocación supondría que las prestaciones de servicios profesionales que realizase desde el día 1 de enero de 2022 en el ámbito de aplicación territorial de aplicación del IGIC, estarían exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 110.1 de la Ley 4/2012.

- Si no presentase en el mes de enero de 2022 la declaración censal de modificación comunicando a la Agencia Tributaria Canaria la revocación de la renuncia, se entendería prorrogado por un año la renuncia al REPEP con los efectos que ello conllevaría. Si en el año 2022 el volumen de operaciones de la persona física consultante fuese inferior a 30.000 euros, podría ejercitar en el mes de enero de 2023 la revocación de la renuncia, lo que supondría que sus servicios estarían exentos del IGIC desde el día 1 de enero de 2023.”

(Contestación vinculante de fecha 28/02/2020)

Clave: régimen especial del pequeño empresario o profesional, entrega edificación.

“Una persona física, acogida al régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP) del IGIC, adquirió un local hace 6 años a su promotor, soportando la correspondiente cuota del IGIC. Pretende transmitir dicho inmueble a una sociedad mercantil que tiene derecho a la deducción. Señala que dado que se trata de la segunda entrega de una edificación estaría exenta del IGIC, por lo que consulta si sería aplicable la renuncia a la exención.

(...)

Nos encontramos, por tanto, con una operación exenta doblemente, por una parte por aplicación de lo dispuesto en el artículo 110.1 de la Ley 4/2012, exención que no es renunciable, y, por otra parte, por aplicación del artículo 50.Uno.22º del mismo cuerpo legal, exención que es renunciable con el añadido que, de acuerdo con lo expuesto por la consultante, se cumplirían los requisitos para ejercer la renuncia.

La cuestión es determinar qué exención prima, y ello no es baladí, dado que si es la exención derivada del REPEP, la entrega estaría sujeta y exenta del IGIC y, ante la imposibilidad de renuncia, sujeta a la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado (en adelante, ITPAJD), por aplicación del artículo 4.4 de la Ley 20/1991. Caso contrario, si prima la exención por segunda u ulterior entrega de edificación, sí cabría la renuncia a la exención, y si se ejercita, la entrega estaría sujeta y no exenta al IGIC.

(...)

Para resolver este "conflicto normativo" hemos de acudir al "principio de especialidad" (norma especial prima sobre norma general), que ha sido calificado por nuestra jurisprudencia como principio general del Derecho y cuya aplicación en el ámbito financiero-tributario ha sido reconocida, entre otras, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2000. En virtud de este principio, cuando dos o más normas regulen aparentemente el mismo supuesto de hecho, debemos aplicar aquella que tenga un destinatario más individualizado, propio o característico con relación al destinatario de la otra u otras normas, que debe ser más general. Llevando esto al caso que nos ocupa, debemos concluir que el REPEP prima sobre el régimen general del Impuesto, de manera tal que la exención -no renunciabile-regulada en el artículo 110.1 prevalece sobre la establecida en el artículo 50.Uno.22º, ambos de la Ley 4/2012. Llegar a la conclusión contraria nos llevaría a una situación no querida por el legislador, y es la de que una operación realizada por un sujeto pasivo acogido al REPEP no resultara exenta del IGIC.

(...) Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la entrega de una edificación por parte de un sujeto pasivo acogido al REPEP se encuentra exenta del IGIC por aplicación del artículo 110.1 de la Ley 4/2012, sin que esta exención pueda ser objeto de renuncia, por lo que dicha entrega, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, estaría sujeta, en todo caso, a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD."

(Contestación vinculante de fecha 20/04/2020)

J) Obligaciones formales

Clave: realización exclusiva operaciones no sujetas

- Un empresario o profesional en régimen general que realiza exclusivamente operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización de los hechos imponibles, no está obligado a presentar autoliquidaciones periódicas, ni la declaración-resumen anual (modelo 425). No obstante, si ejercita el derecho a la deducción en una autoliquidación periódica, deberá presentar, a partir de dicho instante, las autoliquidaciones periódicas correspondientes a todos y cada uno de los períodos de liquidación posteriores, aunque no se ejercite el derecho

a la deducción en las mismas. Esta obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, supondría la obligación de presentar la declaración-resumen anual.

- Un empresario o profesional en régimen general que realiza exclusivamente operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización de los hechos imponibles, está obligado a presentar la declaración anual de operaciones económicas con terceras personas (modelo 415) solo si realiza adquisiciones de bienes o servicios sujetas al IGIC (exentas o no) a una misma persona que en su conjunto haya superado, en el año natural correspondiente, el importe 3.005,06 €. Si tiene obligación de presentar el modelo 415, en ningún caso, y con independencia de su importe, debe declarar las operaciones que realice y que se encuentren no sujetas por aplicación de las reglas de localización de los hechos imponibles.
- Deberá incluir en la factura que expida por las operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización de los hechos imponibles, cuando el destinatario es otro empresario o profesional actuando como tal, la expresión *"inversión del sujeto pasivo"*.

(Contestación vinculante de fecha 14/02/2020)

RESUMEN DE CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA QUE AFECTAN AL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA.

(De enero a junio de 2020)

ROQUE FLORIDO CAÑO

Inspector de Hacienda del Estado

Esta sección de la revista se propone como objeto recoger, de forma resumida, las contestaciones de la Dirección General de Tributos (DGT) que, evacuadas en el período identificado en la cabecera, se refieran a consultas formuladas a dicho centro directivo, en cuanto conciernan al Régimen Económico y Fiscal (REF) de Canarias, siempre que se incardinan dentro del ámbito de la imposición directa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF-, Impuesto sobre Sociedades –IS- e Impuesto sobre la Renta de no Residentes –IRNR-).

Como viene siendo habitual el artículo se estructura identificando la figura del REF a que cada consulta se refiere, y, dentro de cada figura, el concreto elemento de la misma examinado. En algunos casos, se realizarán determinados comentarios sobre algún aspecto concreto, a título de opinión mera y totalmente personal y provisional del autor.

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

RIC. Materialización. Momento de la entrada en funcionamiento de un dispositivo generador de energía eléctrica: cuando vierte electricidad a la red.

- [Consulta V0500-20, de fecha 27/02/2020.](#)

La entidad consultante, con domicilio en Canarias, tiene como objeto principal la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables. Para el ejercicio de su actividad está desarrollando un proyecto de I+D+i con el que a través de los oportunos estudios de ingeniería va a desarrollar un prototipo de dispositivo o

estructura generador de electricidad a través del viento. Se prevé que la energía, así obtenida, será vertida a la red de suministro eléctrico para su venta ordinaria. El citado proyecto se financiará mediante:

- a) La obtención de ayudas públicas, principalmente de la Unión Europea, implementadas para los proyectos de I+D+i y generadores de energía limpia y renovable.
- b) Las aportaciones de nuevos socios inversores a los que se les dará entrada en la sociedad a través de la realización de las oportunas ampliaciones de capital. Se prevé que las citadas ampliaciones de capital se realicen emitiendo participaciones con y sin derecho a voto. Los fondos así obtenidos se destinarán íntegramente al pago de los costes de desarrollo del proyecto.

Las cuestiones planteadas son las siguientes:

1. Si la suscripción de las participaciones sociales emitidas se puede considerar como aptas para materializar la reserva para inversiones en Canarias. Y, en caso de que así sea, cuando se entenderá materializada dicha RIC:
 - a) Cuando se solicite la entrada en funcionamiento del prototipo a las Administraciones y/o entidades competentes.
 - b) Cuando las citadas Administraciones y/o entidades competentes autoricen la entrada en funcionamiento del prototipo.
 - c) Cuando, una vez superados los hitos anteriores, el prototipo empiece a verter electricidad a la red.
2. Si la producción y venta de la energía eléctrica producida por este prototipo se puede beneficiar de la bonificación prevista en el artículo 26 de la Ley 19/1994, de 7 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

El Centro Directivo efectúa la siguiente contestación en lo que concierne a la RIC. (La respuesta referente a la bonificación la reseñaremos más adelante en el apartado correspondiente).

En primer lugar, la DGT analiza si el prototipo de dispositivo o estructura destinado a la generación de energía eléctrica a través del viento, actividad que constituye el objeto social de la entidad consultante, puede considerarse como una inversión de las recogidas en las letras A o C, previamente transcritas.

En el caso planteado, para que el desarrollo del prototipo de dispositivo o estructura objeto de consulta constituya alguna de las inversiones previstas en las letras A o C del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, dicho elemento debe ser un activo fijo material afecto a la actividad económica, utilizado en el territorio canario y necesario para el desarrollo de la actividad económica del consultante.

Por ello, el coste del desarrollo de dicho prototipo de dispositivo o estructura podría considerarse como una inversión inicial, en el sentido del artículo 27.4.A, en la medida que se cumplan las circunstancias señaladas o, si no puede ser considerada como inversión inicial por no reunir las características exigidas para ello, considerarse como la adquisición de un elemento patrimonial del activo fijo material, en el sentido del artículo 27.4.C, aspecto este sobre el que el Centro Directivo no se pronuncia por carecer de información al respecto en el escrito de consulta.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, la DGT concluye que la suscripción de las participaciones emitidas por la consultante se considerará aptas para materializar la RIC, siempre que se cumplan el resto de requisitos y circunstancias previstos en el artículo 27 de la Ley 19/994.

En cuanto al momento en el que se debe entender materializada la RIC por parte de los suscriptores de participaciones de la consultante, el apartado 7 del artículo 27 de la Ley 19/1994 dispone que: *"Se entenderá producida la materialización, incluso en los casos de la adquisición mediante arrendamiento financiero, en el momento en que los activos entren en funcionamiento."*

Y en relación con la fecha de materialización en el caso de la suscripción de instrumentos financieros, el artículo 20 del Real Decreto 1758/2007 prevé que: *"En los casos de materialización mediante la suscripción de acciones a que se refiere el artículo 27.4.D.1.º y 2.º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, se considerará, a los efectos de lo dispuesto en el apartado 7 de dicho artículo, que se ha producido la materialización desde la fecha en que la entidad emisora de los mismos haga entraren funcionamiento los elementos patrimoniales adquiridos"*.

En consecuencia, en el presente caso se entenderá producida la materialización en el momento en que entre en funcionamiento el prototipo de dispositivo o estructura destinado a la generación de energía eléctrica.

Comentario personal:

De esta consulta, particularmente, destacaría la mención que hace Tributos a la entrada en funcionamiento.

Tributos viene a señalar que la suscripción de acciones o participaciones de la entidad que tiene por objeto la producción y venta de electricidad generada mediante dispositivos eólicos, supondrá para los suscriptores una materialización válida de la RIC a través de la fórmula del artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994, toda vez que la entidad participada destinaría los fondos recibidos a acometer inversiones (las estructuras destinadas a la generación de energía eléctrica) válidas para materialización de la RIC, bien por la letra A, bien por la letra C, según supongan o no una inversión inicial.

Ahora bien, como igualmente indica Tributos, para que los suscriptores puedan considerar que la suscripción de los títulos supone una materialización válida de sus reservas, la entidad participada debe hacer entrar en funcionamiento las inversiones acometidas dentro del plazo de materialización de las concretas reservas dotadas por cada uno de ellos.

Y esto es lo que pregunta el consultante. ¿Qué se entiende por entrada en funcionamiento? ¿Qué se solicite la puesta en marcha del prototipo a las Administraciones o entidades competentes? ¿O quizás que las citadas Administraciones y/o entidades competentes autoricen de facto la entrada en funcionamiento del prototipo? ¿O tal vez que, una vez superados los hitos anteriores, el prototipo empiece a verter electricidad a la red?

Tributos parece decantarse por la tercera posibilidad, ya que señala que se entenderá producida la materialización en el momento en que entre en funcionamiento el prototipo de dispositivo o estructura destinado a la generación de energía eléctrica. Es decir, parece que se está refiriendo al momento en que el dispositivo está generando la energía eléctrica y, por tanto, contribuyendo a la generación de ingresos empresariales como un medio productivo.

Esta idea es acorde con lo que tantas veces hemos defendido en esta sección acerca de una cosa es estar en condiciones de funcionamiento (que podría asimilarse a la afectación) y otras hallarse en funcionamiento efectivo, que es el plus que se exige para la materialización de la RIC.

RIC. Materialización. Plazo personas físicas.➤ Consulta V2130-20, de fecha 26/06/2020.

El consultante, persona física, pretende destinar al fondo de la RIC cierto importe (20.000 euros) y adquirir, en los próximos años, diversa maquinaria y otros activos relacionados con la actividad. Según manifiesta, el importe a destinar a la RIC procede de una subvención para la creación de empresas por jóvenes agricultores o ganaderos en Canarias.

Se pregunta por el plazo para comenzar a realizar las inversiones.

El Centro Directivo responde, básicamente, citando la normativa. Así, señala que:

El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (BOE de 7 de julio), de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en su apartado 15, dispone lo siguiente:

“15. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el ochenta por ciento de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 a 14 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas.”

Por su parte, el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes

a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre (BOE 16 enero 2008), dispone en su artículo 1.2:

"2. Los incentivos fiscales del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, serán de aplicación respecto de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente situado en las Islas Canarias por las entidades a que se refiere el apartado anterior y por las personas físicas, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con domicilio fiscal en Canarias así como por quienes no lo tienen, cuando en ambos casos desarrollen allí actividades económicas mediante establecimiento permanente."

Asimismo, dicho Reglamento, en su artículo 3, establece:

"Sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos exigidos respecto de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán disfrutar de la reserva para inversiones en Canarias siempre que:

- a) Desarrollen actividades económicas, según se definen en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.*
- b) Determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.*
- c) Lleven contabilidad en la forma exigida por el Código de Comercio y su normativa de desarrollo desde el ejercicio en que se han obtenido los beneficios que se destinan a dotar la reserva para inversiones en Canarias hasta aquel en que deban permanecer en funcionamiento los bienes objeto de la materialización de la inversión."*

La aplicación de la deducción por dotaciones a la RIC exige el cumplimiento de los requisitos que establece el artículo 27 de la Ley 19/1994.

En relación con el plazo para materializar la Reserva para Inversiones en Canarias, en el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 se establece:

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

Por tanto, las cantidades destinadas a la RIC deben materializarse en dicho plazo máximo de 3 años en alguna de las inversiones previstas en el propio apartado 4 del artículo 27.

No obstante, el apartado 11 de dicho precepto recoge la posibilidad de llevar a cabo la inversión anticipada, estableciendo que:

"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."

Comentario personal:

Como se observa el consultante ha dotado la RIC con cargo a un beneficio que parece integrado exclusivamente por subvenciones, en concreto, subvención para la creación de empresas por jóvenes agricultores o ganaderos en Canarias, y que ha sido destinada a la adquisición de maquinaria y otros activos.

El consultante pregunta sobre el plazo de materialización, por lo que no parece que en la citada contestación Tributos se pronuncie en ninguna medida sobre la aptitud del beneficio. No obstante, respecto a este punto, podríamos aprovechar para comentar lo siguiente:

En contestación a Consulta V4725-16, de fecha 08/11/2016, (nº 46 de la revista), la DGT señaló que en relación con el beneficio apto para la dotación, el Centro Directivo señala que, en el caso de las personas físicas, el incentivo fiscal consiste en una deducción en la cuota íntegra del IRPF por los rendimientos netos de explotación destinados a la RIC, que provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias y dentro de los rendimientos netos de explotación del ejercicio se incluyen las subvenciones corrientes.

Por otro lado, en resolución de la reclamación nº 38-00964-2015, de fecha 3 de junio de 2019, dictada en primera instancia general, Sala Desconcentrada del TEARC en SC de Tenerife, con ocasión de una liquidación referente al IS de los ejercicios 2009/10, entendió que la imputación a resultados de las subvenciones de capital no forma parte del beneficio con cargo al cual se puede dotar la RIC.

Asimismo, conviene recordar que el artículo 27.6 de la Ley 19/1994 (desde la redacción ofrecida por el RD-ley 12/2006) precisa que *“la parte de la inversión financiada con subvenciones no se considerará como importe de materialización de la reserva”*.

BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES

Bonificación art. 26 Ley 19/1994. Producción de energía eléctrica

➤ Consulta V0500-20, de fecha 27/02/2020.

Esta es la misma consulta antes reseñada, pero en lo que se refiere a la bonificación para las empresas productoras de bienes corporales.

Recordemos que la entidad consultante, con domicilio en Canarias, tenía como objeto principal la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables. Para el ejercicio de su actividad está desarrollando un proyecto de I+D+i con el que a través de los oportunos estudios de ingeniería va a desarrollar un prototipo de dispositivo o estructura generador de electricidad a través del viento. Se prevé que la energía, así obtenida, será vertida a la red de suministro eléctrico para su venta ordinaria. El citado proyecto se financiará mediante:

- a) La obtención de ayudas públicas, principalmente de la Unión Europea, implementadas para los proyectos de I+D+i y generadores de energía limpia y renovable.

- b) Las aportaciones de nuevos socios inversores a los que se les dará entrada en la sociedad a través de la realización de las oportunas ampliaciones de capital. Se prevé que las citadas ampliaciones de capital se realicen emitiendo participaciones con y sin derecho a voto. Los fondos así obtenidos se destinarán íntegramente al pago de los costes de desarrollo del proyecto.

La consultante también pregunta si la producción y venta de la energía eléctrica producida por este prototipo se puede beneficiar de la bonificación prevista en el artículo 26 de la Ley 19/1994, de 7 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

El Centro Directivo contesta que es condición para gozar de la bonificación que la entidad realice, entre otras, una actividad industrial, de las no mencionadas en la disposición adicional undécima de la Ley 19/1994, destinada a la producción de bienes corporales, esto es, que la misma suponga la realización de una actividad transformadora por la que, a través de un proceso de fabricación, partiendo de materias primas se elabore un producto de características diferentes al de aquéllas materias, no solo en cuanto a su forma sino también respecto de sus aplicaciones técnicas. Así como que es criterio reiterado del Centro Directivo (V0223-11 y V1264-15, entre otras) que la venta de energía eléctrica producida por una empresa en Canarias tiene derecho a la bonificación de la cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los rendimientos derivados de dicha venta prevista en el artículo 26 de la Ley 19/1994.

Comentario personal:

La DGT reitera su criterio en orden a que la energía eléctrica es un bien corporal, dado que se puede medir y almacenar, de modo que la venta de la electricidad generada en Canarias por el contribuyente con sus propios medios es susceptible de generar rendimientos bonificables.

No podría decirse lo mismo, a mi juicio, de las subvenciones que recibe la empresa, dado que están dirigidas a la construcción del dispositivo y no asociadas a la venta, amén de no figurar entre las subvenciones que desde la reforma operada por la Ley 8/2018 se mencionan en el artículo 26 de la Ley 19/1994 (REA y PAC).

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

febrero 2020 - julio 2020

MARÍA JOSÉ MESA GONZÁLEZ

Doctora en Derecho

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

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

A) Oposición por el responsable subsidiario a la declaración de fallido del deudor principal – prueba de la existencia de bienes suficientes para el pago (arts. 174 y 176 LGT y 124 RD 939/2005)

La resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 28 de mayo de 2020, dictada en la reclamación nº JEAC 2018/478, pone de relieve que, si bien la doctrina jurisdiccional y administrativa han venido reconociendo al responsable tributario el derecho a cuestionar la declaración de fallido del deudor principal, «siempre que, efectivamente, consten bienes suficientes en el patrimonio de éste», esta afirmación ha de ser matizada.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2017 (recurso 3034/2015) afirma que, a pesar de que el responsable había alegado que en el activo de la entidad se encontraba una inversión en otra sociedad mercantil, no había probado la permanencia de dicha inversión en el patrimonio social ni el carácter realizable de los valores adquiridos. En este sentido, se advierte: «aun de aceptarse la idoneidad de tal inversión para, a través de su realización, afrontar las obligaciones contraídas por la deudora principal, lo que en modo alguno cabría sostener, aun cuando pudiéramos adentrarnos en el debate probatorio, es que tal inversión se hubiera mantenido a lo largo del tiempo hasta el año 2008 en que la Administración constata la insuficiencia de los bienes y derechos de la entidad, por medio de la declaración de fallido, pues la prueba de la preexistencia de tal

inversión, de existir, vendría constreñida temporalmente a un periodo anterior al tiempo en que se practican las actuaciones recaudatorias, de suerte que la inexistencia de bienes apreciada por la Administración ha de partir de la base de que tal inversión ya no figuraría en el patrimonio del deudor. En suma, con tal bagaje argumental no podría prosperar un motivo dirigido a la declaración de fallido por considerarla indebida o irreal. Por lo demás, [...] la deudora principal, cuyo administrador era [...] en trance de obtener el aplazamiento de las deudas tributarias a la postre derivadas a éste, pretendió la dispensa de garantías “por carecer de bienes suficientes”, afirmación que [...] pone de relieve que, en apreciación de la propia empresa, o bien esa inversión por importe de 1.700.000 euros ya no existía en esa fecha [...] o bien la propia empresa la consideraba insusceptible de realización para afrontar la garantía a que se supedita legalmente el aplazamiento. En cualquier caso, tenemos un acto del deudor principal, cuyo administrador era el recurrente, en que se afirma que en 2005 se carecía de bienes suficientes, lo que impide, por ese solo hecho, reputar errónea o inidónea la declaración de fallido.»

Ciertamente, la declaración de fallido que, en opinión del recurrente, parte de la creencia errónea de la falta de bienes suficientes en el patrimonio del deudor principal, no se opone a la presunción de validez de los actos de las Administraciones Públicas contenida en el artículo 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Lo que este precepto establece, añade la sentencia del Tribunal Supremo, es una presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contrario. Esta misma línea argumental la sigue el Tribunal Económico-Administrativo Central, que en la resolución de 30 de mayo de 2018 (recurso para la unificación de criterio 877/2016) insiste en que no basta la mera alegación de la existencia de bienes o derechos realizables del deudor principal en la tramitación del procedimiento de derivación de responsabilidad, sino que se exige que lo acredite. En idéntico sentido, destaca la resolución de 1 de marzo de 2006 (RG 961-05).

Por su parte, la Junta concluye que «en el presente caso la presencia de los bienes y derechos a los que hace referencia el ahora reclamante como integrantes del patrimonio del deudor no pueden enervar la validez de la declaración de fallido: la afirmación de que la finca inicialmente embargada estaba garantizando el pago de una deuda en la que —según palabras del interesado— “es más que probable que el saldo vivo acreedor actualizado del mismo no coincida ya con el inicial” no

deja de ser una presunción, y no una prueba que permita desvirtuar la presunción *iuris tantum* que supone la declaración de fallido; la existencia de condiciones resolutorias a favor del deudor principal recogidas en las notas simples expedidas por el Registro de la Propiedad [...], porque el vencimiento de dichas condiciones resolutorias se fijaba para todas las fincas [...] en el 16 de abril de 2016, es decir, con anterioridad a la fecha en la que se expidió la diligencia de embargo [...] de los derechos del deudor sobre la finca [...] y, desde luego, mucho antes de que se dictara la declaración de fallido, de manera que a su vencimiento el precio aplazado habría sido abonado o el contrato de compraventa resuelto, y en este caso habrían sido detectadas por la Administración dichas fincas en el patrimonio [...].»

B) Derivación de responsabilidad al administrador social – deudor principal fallido – crédito incobrable – prescripción del derecho a exigir el pago [arts. 43.1a) y 43.1b) LGT y 61 RD 939/2005]

Igual que la anterior, la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 2 de julio de 2020 desestima la reclamación nº JEAC 2019/219 y 2019/220 (acumuladas), tras un examen exhaustivo de muchos de los aspectos que plantea la figura del responsable tributario.

En primer lugar, la resolución se refiere al responsable desde el punto de vista subjetivo, y, en este sentido, advierte: a) el responsable no es un deudor principal, sino un deudor secundario o eventual, que se sitúa junto al deudor principal, y, de hecho, su sede natural está junto al contribuyente; b) la responsabilidad exige la concurrencia del presupuesto fáctico de la falta de pago de la deuda tributaria por parte del deudor principal, y, además, del presupuesto específico del artículo 42 ó 43 de la LGT; c) el responsable puede ser solidario o subsidiario; d) al tratarse de un obligado tributario por una deuda ajena, el responsable tiene la acción de regreso o de repetición contra el deudor principal; y e) si existen dos o más responsables de una misma deuda, en principio quedan solidariamente obligados al pago frente a la Administración.

En segundo lugar, se especifica que «en la responsabilidad subsidiaria, el responsable está sujeto al pago de acuerdo con lo que en Derecho Civil se denomina “beneficio de excusión”, es decir, previo agotar la acción de cobro contra el deudor principal y, en su caso, contra los responsables solidarios, sin que ello quiera significar que la obligación del responsable subsidiario esté condicionada a

una rigurosa y exhaustiva insolvencia de los deudores antecedentes, por cuanto sólo estará sometida a los efectos de una razonable y suficiente actuación procedimental dirigida contra el deudor principal y, si los hubiere, contra los responsables solidarios, hasta la correspondiente declaración de falencia de todos ellos». De nuevo, con base en la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, reflejada, entre otras, en la resolución de 9 de junio de 2010 (resolución nº 877/2016, de 30 de mayo de 2018), se insiste en que no se trata de acreditar la total ausencia de bienes sino la ausencia de bienes, conocidos por la Administración, realizables de manera inmediata en el momento en que se desarrolla la investigación. Lo relevante es que se ignore la existencia de bienes o derechos realizables o embargables del deudor. En particular, la resolución nº 1065/2010, de 9 de junio de 2010, pone de relieve: «Iniciado el periodo ejecutivo, ninguna norma de las citadas establece que el procedimiento ejecutivo haya de seguirse respecto de todas y cada una de las deudas en toda su posible tramitación administrativa, sino que lo que es preceptivo es la constatación de la insolvencia del deudor, constatación ésta que puede obtenerse sin agotar esa tramitación, y que será fruto de las actuaciones ejecutivas respecto de alguna o algunas de las deudas —las derivadas u otras—, y de la comprobación e investigación de la situación patrimonial del deudor que haya llevado a cabo la Administración tributaria, y ello precisamente porque la declaración de fallido no puede ser una mera declaración formal.» El mismo Tribunal Económico-Administrativo Central insiste en que estamos ante un criterio doctrinal de obligado seguimiento (resolución nº 2478-2006, de 13 de junio de 2007): no cabe identificar la declaración de fallido con la insolvencia total definitiva e irreversible del sujeto pasivo, pues aunque éste no sea totalmente insolvente «puede declararse su falencia si con los medios de que dispone la Administración Tributaria, tanto en orden a la investigación de bienes y derechos embargables como en orden a la realización de los mismos, la realización del crédito tributario no resulta posible atendiendo a los medios disponibles, bastando incluso que los posibles bienes o derechos encontrados en el patrimonio del deudor carezcan de valor suficiente o de capacidad para solventar los débitos, llegando a asimilarse a la carencia de bienes (artículo 164.2) la posesión de aquéllos cuya adjudicación al Estado no hubiese sido acordada [...]»

La misma doctrina del TEAC se refleja en la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de noviembre de 2016 (recurso 415/2014).

Por otro lado, la Junta explica el fundamento de la responsabilidad tributaria subsidiaria en que pueden incurrir los administradores de las personas jurídicas. Respecto del supuesto de responsabilidad por infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas [art. 43.1a) LGT], se insiste en que «los administradores societarios están obligados a desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y a informarse diligentemente sobre la marcha de la sociedad, respondiendo frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley, a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, y ello sin que la delegación permanente de facultades en favor de un determinado administrador exima a los demás del deber de informarse diligentemente sobre la marcha de la entidad». En el supuesto de responsabilidad subsidiaria de los administradores sociales por cese de la actividad de las personas jurídicas, el artículo 43.1b) de la LGT exige la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad *lato sensu*, «sin que, por ende y como presupuesto de tal responsabilidad, sea suficiente con la simple cesación en las actividades de la persona jurídica. En otras palabras, que el presupuesto de la responsabilidad hay que buscarlo no tanto en la ausencia de una actuación tendente a la extinción formal de la persona jurídica, como en la falta de la diligencia precisa en el administrador para cumplir, en caso de cesación de la actividad, los deberes tributarios formales y materiales efectuando las oportunas previsiones financieras.»

En último lugar, con base en el principio de la *actio nata* que recoge el artículo 67.2 de la LGT, se desestima también la pretensión del recurrente sobre la prescripción del derecho de la Administración a exigirle, como responsable, el pago de la deuda tributaria. Conforme a este principio, para que se dé la prescripción, «será preciso que la acción haya nacido —“*actio nondum nata praescribitur*”—, pues no cabe perder por abandono un derecho o una acción en tanto no sean ejercitables». En efecto, el artículo 1.969 del Código Civil señala que, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones se cuenta desde el día en que pudieron ejercitarse. De modo que si se notifica la última actuación recaudatoria, verbigracia, la providencia de apremio o una diligencia de embargo, al deudor principal, incluso mediante anuncio para notificación por comparecencia (art. 112 LGT), y en el plazo de cuatro años del artículo 66 de la LGT, se notifica el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad, no habrá prescrito el derecho de la Administración a exigir el pago al responsable tributario.

C) Responsabilidad objetiva del administrador social – alcance material de la facultad impugnatoria del responsable – obligación de la Administración de facilitar al responsable los documentos relativos a las liquidaciones y sanciones emitidas al deudor principal (art. 174.5 LGT)

En idéntico sentido a la anterior, otra resolución de la propia Junta del mismo día 2 de julio de 2020 (reclamación nº JEAC 2019/134) especifica que «la responsabilidad de los administradores societarios viene objetivamente establecida en la ley partiendo de unos estándares jurídicos generales que no suponen la adopción de criterios de responsabilidad objetiva, aunque sí efectos próximos a ésta en cuanto objetivizan la conducta a seguir por el administrador. El artículo 1104.2 del Código Civil, al tratar de la diligencia que ha de observar el deudor en el cumplimiento de las obligaciones, dispone, de una parte, que esa diligencia ha de ser la que “exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, tiempo y lugar”, y, de otra parte, que de no resultar precisada esa diligencia, “se exigirá la que correspondería a un buen padre de familia” en la gestión de sus asuntos; un mandato que se cualifica y acentúa en el ámbito mercantil, al presumir en los administradores societarios los conocimientos y capacidades necesarias para el desempeño de su función, así como la “lealtad” a la sociedad que gestionan.» El Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital contiene numerosos preceptos (arts. 225 y sigs.) que delimitan la responsabilidad del administrador tanto ante los socios y la sociedad como ante los terceros ajenos al ámbito organizativo de la persona jurídica. Así, según los artículos 238, 239 y 241, la propia sociedad y los socios pueden exigir la responsabilidad del administrador directa o subsidiariamente. Y frente a terceros, aunque la responsabilidad es inmediatamente exigible a la sociedad, que queda obligada por los actos de sus administradores, esta responsabilidad directa de la sociedad no excluye una responsabilidad subsidiaria o supletoria de los administradores frente a terceros; de hecho, los acreedores de la entidad pueden ejercitar la acción social de responsabilidad contra los administradores cuando no haya sido ejercitada por la sociedad o sus socios, siempre que el patrimonio social resulte insuficiente para la satisfacción de sus créditos, y sin perjuicio de las acciones individuales que pueden ejercitar los terceros (arts. 240 y 241).

No obstante, el apartado quinto del artículo 174 de la LGT permite al responsable que, al interponer recurso contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, impugne no sólo el presupuesto de hecho de esa responsabilidad, sino también las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto. De hecho, importa subrayar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencia de 6 de junio de 2014, dictada en el recurso de casación nº 560/2012, sentencia de 22 de diciembre de 2016, dictada en el recurso de casación nº 2629/2015, y sentencia de 13 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación nº 53/2017) otorga un amplísimo alcance a este precepto, pues entiende que no sólo atribuye al responsable unas posibilidades defensivas idénticas a las que tendría el deudor principal, sino que, además, impone a la Administración la obligación de facilitarle todos los documentos que integran los expedientes relativos a las liquidaciones y sanciones de las que deba responder. La sentencia nº 539/2018, de 3 de abril de 2018 (recurso de casación nº 427/2017) se refiere a ambas cuestiones en los términos que se reproducen a continuación. Por un lado, en cuanto al alcance material de la impugnación, se insiste en los tres argumentos ya mantenidos en las sentencias anteriores:

- «a) El primero, que tal precepto se refiere a un procedimiento autónomo, distinto del que dio lugar a los acuerdos relativos al deudor principal, y que, por ello, otorga al responsable plenas facultades de impugnación respecto del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones giradas en su momento al deudor principal.

- b) El segundo, que tales facultades no queden excepcionadas o puedan limitarse por la circunstancia de ser el declarado responsable administrador de la sociedad cuando aquellas liquidaciones o acuerdos fueron adoptados o cuando tuvieron lugar las infracciones que dieron lugar a las sanciones tributarias correspondientes.

- c) El tercero, que tal interpretación (que permite la impugnación plena, sin límites o restricciones derivados de la condición de administrador del responsable) se extiende también a los supuestos en los que las liquidaciones o los acuerdos sancionadores hubieran ganado firmeza, incluso mediante pronunciamientos jurisdiccionales, supuesto en el que tales disposiciones sólo resultan intangibles para los obligados principales, pero no para quienes, como responsables, tienen a su alcance las plenas

facultades impugnatorias mencionadas.» En consecuencia, cabe revisar los antecedentes de hecho que motivaron los pronunciamientos judiciales dictados frente al deudor principal.

Por otro lado, el Tribunal Supremo afirma que se impone a la Administración la obligación de facilitar al interesado todos los documentos relacionados con la deuda derivada de los que dispone, al impugnarse la declaración de responsabilidad. Puesto que el artículo 174.5 «sólo puede tener plena efectividad si la Administración está obligada a suministrar al reclamante los expedientes de los que derivan, mediata o inmediatamente, las liquidaciones giradas al deudor principal».

D) Derivación de responsabilidad solidaria al sucesor *de facto* en el desempeño de la actividad empresarial [art. 42.1c) LGT] – requisitos - limitación derivada de la certificación tributaria de deudas, sanciones y responsabilidades (art. 175.2 LGT)

La derivación de responsabilidad en los supuestos de posible sucesión en el desempeño de la actividad empresarial exige la previa constatación de una serie de requisitos que pongan de manifiesto que, en efecto, se ha producido una sucesión en la actividad y que está debidamente acreditada. En este sentido se pronuncia la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 27 de febrero de 2020, que pone fin a la reclamación nº JEAC 2018/415.

Es sabido que, entre los responsables solidarios de la deuda tributaria, el artículo 42.1c) de la LGT incluye a las personas que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. No se considera como tales a los adquirentes de elementos aislados, salvo que estas adquisiciones permitan continuar la explotación o actividad.

Los sucesores en la titularidad o ejercicio de actividades o explotaciones económicas son responsables solidarios, salvo que hayan solicitado previamente de la Administración Tributaria certificación acreditativa de las deudas, sanciones y responsabilidades del titular actual, en cuyo caso la responsabilidad se limita a las contenidas en dicha certificación (art. 175.2 LGT).

No obstante, importa subrayar que la responsabilidad solidaria «queda vinculada al hecho de que realmente exista una sucesión en la actividad». Para ello, no basta la coincidencia del local donde se desarrolla la actividad, primero por una entidad y después por la otra; tampoco el hecho de que coincidan algunos proveedores cuando se trate de empresas de fuerte presencia en el sector y, por ello, difícilmente sustituibles por otros; incluso es irrelevante que compartan algún trabajador, o que los socios de ambas entidades hayan participado, a su vez, en una tercera. El Tribunal Supremo (sentencia 1656/2014 de 28 de abril de 2014, recurso de casación para unificación de doctrina 1994/2012), como recuerda la Junta, ha considerado acreditada la sucesión cuando las dos sociedades ejercían la misma actividad y en el mismo lugar, tenían el mismo domicilio fiscal y social, eran comunes los clientes y los proveedores, se había producido un evidente trasvase de trabajadores y compartían socios y administradores.

II. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Introducción de embarcación en las Islas Canarias – régimen de importación temporal – requisitos para la aplicación de la exención (art. 15 Ley 20/1991)

La introducción de una embarcación en el archipiélago canario puede beneficiarse de la exención correspondiente a las importaciones de bienes en régimen de importación temporal del artículo 15 de la Ley 20/1991, sólo en aquellos casos en que se cumplan los requisitos que establecen el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, y el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Así lo explica la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 28 de mayo de 2020, dictada en la reclamación nº JEAC 2018/574.

En primer lugar, el mismo artículo 15 de la Ley 20/1991 exige, para la aplicación de la exención de las importaciones al amparo de este régimen especial,

que «se realicen de acuerdo con lo dispuesto en la legislación aplicable en las Islas Canarias».

En idéntico sentido, el artículo 34 del Real Decreto 2538/1994 dispone que «estas exenciones estarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos establecidos en las legislaciones estatal y comunitaria aduaneras reguladoras de cada uno de los regímenes mencionados».

Por último, han de observarse los requisitos formales a que se refieren los artículos 88, 89, 114 y 116 del Decreto 268/2011. En particular, estos requisitos son los siguientes: a) cualquier bien que se introduzca en Canarias debe ser objeto de una declaración de importación relativa a los tributos derivados del REF; b) la declaración ha de presentarse ante la Administración Tributaria Canaria en el modelo oficial, el Documento Único Administrativo (DUA); y c) la entrada de bienes en las islas bajo el régimen de importación temporal REF requiere previa autorización por parte del órgano competente de la Administración Tributaria Canaria, en la que se fija el plazo para su reexportación o, en su caso, para la asignación a los mismos de otro régimen especial.

De modo que la Junta concluye que «el incumplimiento de estos dos requisitos (la necesidad de presentar el DUA y de solicitar la exención acogiéndose al régimen de importación temporal) impide que la exención prevista en el artículo 15.1a) de la LREF despliegue todos sus efectos fiscales favorables para el importador, y ello con independencia de que no se haya superado el tiempo máximo de inclusión en el citado régimen para los medios de transporte marítimo y fluvial de uso privado, que es de dieciocho meses conforme a lo dispuesto en el artículo 217, letra e) del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión.»

2. Importación de una embarcación de recreo a vela-motor – base imponible – procedimiento del último recurso – improcedencia de la tasación pericial contradictoria [art. 25 Ley 20/1991, Instrucción 1/2004 y arts. 29-31 Reglamento (UE) nº 952/2013 por el que se establece el Código Aduanero de la Unión]

La resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 28 de mayo de 2020, que resuelve la reclamación nº JEAC 2018/573, se refiere a los métodos de valoración de las mercancías objeto de importación a efectos del IGIC.

Según establece el artículo 25 de la Ley 20/1991, la base imponible en las importaciones de bienes resulta de añadir al valor en aduana de la mercancía — precio al que se vende la mercancía que ha de valorarse, o si este precio está influido por las relaciones particulares que existen entre el comprador y el vendedor, el precio, no influido por tales relaciones, al que se vende una mercancía idéntica o similar— una serie de conceptos en cuanto no estén incluidos en el precio.

La Instrucción 1/2004, de 27 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dispone que los métodos de valoración en el caso de bases imponibles expresadas en unidades monetarias, a las que se aplican los derechos *ad valorem*, se determinan a partir de un criterio principal y cinco secundarios, que deben aplicarse en el mismo orden en que se enumeran. Este sistema de valoración es el que recoge, en el Derecho Comunitario, el CAU (arts. 69-75 Reglamento (UE) nº 952/2013).

En la determinación del valor en aduana, según manifiesta la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de noviembre de 2018 (recurso 5632/2015), que refleja el criterio de la Inspección de Tributos, no son aplicables las normas de valoración de la Ley General Tributaria, ni, por lo tanto, los medios de valoración del artículo 57.1 de este texto legal, sino las normas del Código Aduanero Comunitario y sus disposiciones de aplicación. Estas normas no se refieren a la tasación pericial contradictoria en la valoración de las mercancías objeto de importación, dado que ello supondría vaciar de contenido la normativa comunitaria sobre el valor en aduana. De hecho, el Tribunal coincide con la Inspección en señalar: «el silencio al respecto en la normativa comunitaria no se debe a un deseo del legislador comunitario de que la laguna sea completada o ampliada por normativa nacional, sino que denota una voluntad expresa de dejar en manos de las autoridades aduaneras tal labor, y no en las del operador, que sobre este particular no dispone de derecho de impugnación articulado procedimentalmente. De la misma manera que existe un precepto en las Disposiciones de Aplicación que permite la discrepancia de la Administración en cuanto al valor en aduana declarado por un importador, ofreciendo procedimiento

alternativo para su despliegue (si bien, en este caso, sí susceptible de desarrollo por normativa nacional, como actualmente sucede), no está previsto uno que ofrezca contraparte al operador.» En consecuencia, con base en el artículo 181*bis* del Reglamento 2454/1993, «son las autoridades aduaneras las que disponen de la plena potestad para discrepar del valor declarado, en cuyo caso también detentan el poder de solicitar informaciones complementarias, teniendo únicamente el operador el derecho de responder, pero no de solicitar procedimiento contradictorio para impugnar el acto administrativo utilizando medios propios».

Incluso, a partir de la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015, la Disposición Adicional Vigésima de la Ley General Tributaria señala que lo dispuesto en la propia Ley «será de aplicación respecto de los tributos que integran la deuda aduanera prevista en la normativa de la Unión Europea, en tanto no se oponga a la misma. En particular, resultará de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes:

[...]

c) La comprobación de valores regulada en la subsección 4.^a de la sección 2.^a del capítulo III del título III de esta Ley no será de aplicación cuando se trate de determinar el valor en aduana, resultando de aplicación lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea.»

3. Tributación en el IGIC de las agencias de viaje (arts. 69 sigs. Ley 4/2012) - solicitud de devolución de cuotas de IGIC soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en las islas (arts. 48 Ley 20/1991, 87-89 Real Decreto 2538/1994 y 12 Decreto 268/2011)

Es sabido que el régimen especial de las agencias de viaje es un régimen obligatorio, sin posibilidad de renuncia global a su aplicación. Sin embargo, el sujeto pasivo puede optar por no aplicar el régimen especial, operación por operación, respecto de los servicios que preste a empresarios o profesionales con derecho a la deducción o a la devolución del IGIC. Este régimen se aplica sólo a las operaciones realizadas por las agencias de viaje cuando venden, en nombre propio, a los viajeros, bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

Así, ciertamente, como pone de manifiesto la Junta Económico-Administrativa de Canarias (resolución de 27 de febrero de 2020, correspondiente a la reclamación nº JEAC 2018/198), los regímenes aplicables en el IGIC a este tipo de empresas varían según las circunstancias del caso, pues puede ocurrir: a) que las adquisiciones de estancias en hoteles de Canarias se realicen para su utilización fuera del régimen especial de las agencias de viaje, y, por lo tanto, en el régimen general del IGIC; y b) que tales adquisiciones se realicen para el desarrollo del régimen especial propio de las agencias de viaje. Y en función de la procedencia de uno u otro, «podrá determinarse si le corresponde o no la aplicación del régimen de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en las Islas».

En ambos casos, las adquisiciones en nombre propio efectuadas por la agencia de viajes, referidas a estancias en hoteles situados en Canarias, están sujetas al IGIC con base en el artículo 13.Tres.Uno.1h) de la Ley 20/1991, que atiende al lugar donde se encuentra el establecimiento hotelero. Mientras que la tributación de la transmisión posterior, realizada por la agencia de viajes, de estos servicios de alojamiento en hoteles radicados en Canarias depende de diversos factores, como explica con detenimiento la Junta.

En el régimen general, la posterior venta de estas estancias hoteleras por parte de la agencia de viajes estaría sujeta al IGIC, conforme a la misma regla de localización del artículo 13.Tres.Uno.1h) de la Ley 20/1991. Sería sujeto pasivo, obligada a repercutir e ingresar las cuotas devengadas, la propia agencia, con independencia de que se encuentre o no establecida en Canarias, siempre que, en este último supuesto, el destinatario de las operaciones tampoco lo esté. En cambio, si la agencia no está establecida pero sí lo está el adquirente, se daría la inversión del sujeto pasivo [art. 19.1,2ºa) Ley 20/1991], y sólo entonces procedería la devolución a la agencia de viajes, como entidad no establecida, de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición de bienes y servicios para la actividad conforme a lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 20/1991. De hecho, la persona no establecida que desea acogerse a este régimen de devolución sólo puede realizar operaciones en las que sus clientes sean los sujetos pasivos por inversión [arts. 48.2,3º Ley 20/1991 y 88,3ºa) RD 2538/1994]. De no ser así, tendría el mismo derecho a la deducción de las cuotas soportadas que cualquier otro sujeto pasivo del IGIC, conforme al esquema general de deducción del impuesto, cuota sobre cuota.

Por el contrario, en el régimen especial, no sólo no procede la deducción de las cuotas soportadas por la agencia de viajes en la adquisición de bienes y servicios para la actividad (art. 74 Ley 4/2012). Además, el artículo 72 de la Ley 4/2012 establece que las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios, tienen el carácter de prestación de servicios única, localizada allí donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde se efectúe la operación. De manera que las ventas realizadas por la agencia de viajes no establecida en Canarias no quedan sujetas al IGIC.

A juicio de la Junta, la venta de estancias en alojamientos hoteleros de Canarias no puede considerarse una "operación compleja". Además, las ventas propias del régimen especial son las que se hacen a los viajeros, no a otras agencias de viaje radicadas fuera de Canarias. E incluso, al no hacerse mención en la factura al régimen especial, cabe concluir la improcedencia de su aplicación.

En suma, se entiende «que las reventas en nombre propio de estancias en diversos establecimientos hoteleros radicados en las Islas Canarias por parte de [...] a sus clientes —agencias de viajes radicadas en el este de Europa— están sujetas y no exentas de IGIC por aplicación de la regla especial de localización de las prestaciones de servicio establecida en el artículo 17.Tres.h) de la LIGIC, y que la entidad [...] se constituye en sujeto pasivo del IGIC sin derecho a ejercer el derecho a la devolución de las cuotas del IGIC a empresarios o profesionales no establecidos en virtud del procedimiento de devolución que se establece en el artículo 48 de la LIGIC, y ello sin perjuicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su actividad propio de los sujetos pasivos del IGIC y conforme al régimen general de deducción que les corresponde».

III. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL REGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS que afectan al IGIC y al ITPAJD (norma de exención del artículo 25)

A) Permuta de inmueble a cambio de edificación futura – carga de la prueba de la concurrencia de los requisitos legales para la aplicación de la exención

Con base en la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias 28 de mayo de 2020 [reclamación nº JEAC 2018/234 y JEAC 2018/235 (acumuladas)] desestima la pretensión de la entidad recurrente sobre la falta de motivación del acto de liquidación derivado de un acta de inspección, por entender que no había probado el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

A juicio de la Junta, corresponde al obligado tributario probar la concurrencia de los presupuestos necesarios para que pueda aplicarse una exención fiscal, «puesto que es quien, amparado en un precepto de excepción, trata de sustraerse a la generalidad de la ley fiscal y al hecho imponible por ella configurado, habiendo declarado la jurisprudencia “la necesidad no sólo de hacer valer sino también probar la procedencia del beneficio que se pretende, máxime cuando se trata de exenciones o bonificaciones que, por constituir un privilegio en sentido jurídico, se contienen en normas dispositivas y excepcionales. De esta manera, cabe establecer el principio general de que para el otorgamiento de una bonificación o exención se precisa que se solicite su aplicación y se pruebe o justifique el derecho a ella (STS de 30 de septiembre de 1988). Es necesario que la declaración del derecho a la exención que haga el contribuyente sea acreditada y patentizada en su realidad por algo más que la mera declaración en este sentido, porque así lo exige el artículo 105 de la LGT, que atribuye la carga de la prueba de los hechos constitutivos de un derecho a quien lo alega, siendo así que, en el caso que nos ocupa, la entidad que pretende beneficiarse de la exención del artículo 25 de la LEREF no ha acreditado suficientemente el derecho a disfrutar de la misma.»

En el mismo sentido, se citan, además de las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de enero de 1992, 23 de enero y 25 de abril de 1995, 13 de abril de 2000, 27 de septiembre de 2013 (recurso de casación 2224/2011) y 13 de octubre de 2015 (recurso 3393/2013), la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 28 de diciembre de 2015, y las resoluciones del TEAC de 27 de junio de 2007 (nº 00/488/2004), 10 de septiembre de 2008 (nº 00/2527/2006). Todas ellas coinciden en señalar, por un lado, que, en los casos en que se plantea la posible aplicación de una norma de exención, debe prevalecer una interpretación lógica y restrictiva, dado que se trata de excepciones al principio de igualdad; por otro lado,

se entiende que es el sujeto pasivo el que está situado en la posición jurídica ideal para demostrar aquello que afirma.

En consecuencia, concluye la Junta, es la cercanía o proximidad a la prueba la que determina cuál es el sujeto obligado a presentarla en los procedimientos de aplicación de los tributos. Y la mera discrepancia del obligado tributario con los argumentos de la Inspección no puede confundirse con la falta de motivación del acto administrativo.

**RESUMEN DE RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES
ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS QUE AFECTAN AL RÉGIMEN
ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS EN EL ÁMBITO DE LA
IMPOSICIÓN DIRECTA.
(De enero a junio de 2020)**

ROQUE FLORIDO CAÑO

Inspector de Hacienda del Estado

El presente artículo se propone como objeto recoger de forma resumida las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos, Central (TEAC) y Regionales (TEAR), que hayan sido conocidas en el período identificado en la cabecera y que se refieran a reclamaciones ante los mismos presentadas, en cuanto conciernan al Régimen Económico y Fiscal (REF) de Canarias, siempre que puedan incardinarse dentro del ámbito de la imposición directa.

Como viene siendo habitual el artículo se estructura identificando la figura del REF a que cada resolución se refiere, y, dentro de cada figura, el concreto elemento de la misma examinado. Por lo demás, se resaltarán aquellas resoluciones que, por novedosas o especialmente didácticas o ilustrativas, resulten, a juicio del autor, más interesantes, procurando, en la medida de lo posible, evitar la reiteración innecesaria que supondría la repetición de criterios consolidados y de sobra conocidos, así como, finalmente, llegado el caso, se podrán realizar determinados comentarios sobre algún aspecto concreto, en el buen entender que tal aportación corresponderá exclusivamente a una opinión a título personal y provisional del autor.

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Habida cuenta que puede haber resoluciones que analicen reservas dotadas con cargo al beneficio de un período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2007, considero conveniente analizar si hablamos de **<<RIC/desde 2007 o**

RIC/2007>> o de <<**RIC/hasta 2006 o RIC/2006**>>. La denominación no es jurídicamente la más exquisita, pero sí resulta la más corta y fácil para que, de un vistazo, nos entendamos. Por ahora no hay resoluciones referentes a la regulación de las reservas dotadas a partir del 1 de enero de 2015 (**RIC/desde 2015 o RIC/2015**).

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

RIC/2006. Materialización indirecta. Inmuebles destinados al alquiler: debe probarse una puesta suficiente en el mercado inmobiliario. Explotación empresarial a través de una comunidad de bienes: solo es materialización válida para quien participa en la gestión.

- Recurso 00-00072-2018, de fecha 10 de septiembre de 2019. Recurso de alzada interpuesto por el interesado.

Liquidación relativa al IRPF, ejercicios 2008 a 2011. La rea interpuesta contra la misma fue desestimada por el TEARC. Contra la resolución del TEARC el interesado interpone recurso de alzada ante el TEAC.

En síntesis, y en los aspectos más relevantes, el tema de fondo versa sobre una persona física que materializó indirectamente su RIC en participaciones de una sociedad, habiendo entendido la Inspección que la entidad participada no materializó en plazo debidamente de la reserva, siendo asumidos los criterios de la liquidación administrativa por el TEAC. En este orden:

En primer lugar, la entidad participada invirtió en un local comercial destinado a la actividad de arrendamiento. La Inspección no discute que dicha entidad cuente formalmente con la infraestructura objetiva precisa para que el arrendamiento inmobiliario tenga naturaleza económica, si bien niega la aptitud de dicha inversión para materializar la RIC toda vez que el local no ha sido nunca arrendado a terceros y que en visita realizada al mismo se constató que estaba vacío y, en ese momento, había sido objeto de cesión gratuita a una asociación de vecinos.

Por su parte, el contribuyente se opone a lo anterior indicando que, dentro del plazo máximo de materialización, se contrató con una inmobiliaria para que ésta realizase las gestiones necesarias para proceder a arrendar el local publicitándolo en su página web. En la misma línea, también aporta la publicación en un periódico, ofertando el alquiler del local durante un corto periodo de tiempo. En definitiva, el interesado defiende que, si bien el local no estuvo nunca arrendado, sí estuvo siempre en disposición de hacerlo.

Por otro lado, en la resolución recurrida en alzada, el TEAR concluye que no puede considerarse acreditado que en los ejercicios comprobados el inmueble tuviera como finalidad el ser destinado a arrendamiento, entendiéndose que el escaso esfuerzo realizado para alquilarlo no resultaba correlativo con el exigible para aplicar el beneficio fiscal pretendido.

Y en el presente recurso de alzada, el interesado insiste en que las gestiones realizadas fueron suficientes para poner de manifiesto la voluntad de arrendar el local, indicando que si dicho arrendamiento finalmente no se produjo fue debido a la crisis económica imperante en ese momento.

El TEAC concluye que la adecuada materialización de la RIC en la adquisición (directa o indirecta) de activos exige, además de la localización en el archipiélago canario de los efectos económicos derivados de su explotación y de que los activos estén afectos a una actividad económica, que los activos fijos en los que se invierta la RIC se hayan puesto en funcionamiento de modo efectivo, antes de que se agote el plazo de inversión. Por lo tanto, no es suficiente con que el activo se halle "*en condiciones de funcionamiento*" disponible para su utilización, sino que es necesario que sean efectivamente utilizados. Por tanto, tal como el TEAC expresó en su resolución de fecha 09-10-2014 RG 00-02236- 2012, aunque un bien pueda estar afecto a la actividad de arrendamiento desde el momento de su adquisición, sin embargo, solo resultará apto como materialización de la RIC cuando sea utilizado al servicio de la actividad, lo que sucederá cuando se produzca efectivamente el alquiler del mismo.

En este sentido, el TEAC recuerda que, en resolución de fecha 05-02-2015 RG 00-04790-2011, ya señaló que evidentemente, la prueba de concurrencia de

circunstancias que hayan impedido la efectiva utilización de los inmuebles corresponde en su caso al sujeto pasivo que pretende la aplicación del beneficio fiscal, así como que este criterio ha sido recientemente reiterado en la reciente resolución de fecha 10-07-2019 RG 00-02991-2016. Recalca el TEAC, además, que nos encontramos ahora ante un bien (el local comercial) que en el momento de su adquisición está disponible para ser utilizado, por lo que no se puede hablar de un proceso de materialización que exija un período de adaptación de la inversión con el que poder excusar el exceso del plazo producido, pues, de otro modo, se dejaría al albur del obligado tributario dicho plazo. Tampoco se aprecia la existencia de ninguna imposibilidad objetiva, por lo que únicamente restaría analizar si el contribuyente ha probado de forma suficiente la puesta del inmueble en el mercado arrendaticio.

Así, el TEAR considera escasa la actividad probatoria realizada por el reclamante para justificar que hizo todo lo posible por arrendar el local, conclusión con la que el TEAC está plenamente de acuerdo, ya que el interesado no ha acreditado una conducta suficientemente activa y diligente encaminada a que, dentro del plazo legal de materialización de la RIC, se produjese el efectivo arrendamiento del local. En este sentido, ni se amplió a otras inmobiliarias el ofrecimiento del local, ni consta que se incrementase el esfuerzo de publicitarlo que resultaba ciertamente escaso, ni se prueba una bajada de precios para adaptarse al déficit de demanda, etc. En definitiva, las pruebas que figuran en el expediente no evidencian una voluntad seria e indiscutible de alquilar el local dentro del plazo legal de materialización de la RIC. Y, en consecuencia, confirma el criterio expresado por el TEAR en la resolución impugnada, considerando que el local analizado no constituye una inversión apta para la materialización de la RIC.

A continuación, también se analiza la RIC materializada en inversiones en obras de mejora de unos apartamentos.

La Inspección, en criterio confirmado por el TEAR, teniendo en cuenta que los apartamentos citados se encuentran destinados a la explotación turística a través de la constitución de una comunidad de bienes integrada por diferentes propietarios entre los que se encuentra la sociedad participada la suscripción de cuyas participaciones se utilizan para materializar la RIC, declara que dichas inversiones

no son aptas para este fin, al haberse constatado que quien realiza la gestión de la actividad de arrendamiento es la comunidad de bienes y que la entidad participada no interviene en la ordenación por cuenta propia de los factores de producción.

El recurrente discrepa con el criterio anterior, argumentando que, en todo caso, la entidad participada desarrolla una actividad económica, con independencia de que la gestión de la misma se haya cedido a una comunidad de bienes en el caso del complejo turístico en el que se incluyen los apartamentos de controversia. Sin embargo, el TEAC recuerda que en aquellos casos en los que la actuación del comunero se limita a una mera aportación de capital, sin intervenir en la toma de decisiones ni gestionar la actividad, las rentas obtenidas tendrán la naturaleza de rendimientos de capital mobiliario, y que ese sentido se ha pronunciado en las resoluciones de 12-01-2017 RG 00- 05146-2013 y acumuladas y de 14-02-2019 RG 00-04383-2015, confirmando el criterio inspector y la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, por lo que confirma también en este punto la resolución del TEAR impugnada.

La Inspección pone de manifiesto que dicho local, supuestamente utilizado como archivo y almacén, se encuentra también destinado a su venta o alquiler (aunque no ha sido objeto de arrendamiento efectivo). En este punto, la Inspección consideró el uso como almacén totalmente accesorio y, por ende, no necesario para el desarrollo de la actividad. Todo ello le conduce a concluir, en criterio que el TEAR confirma, que el local analizado no cumple los requisitos para considerarse inversión apta para materializar la RIC.

En el escrito de interposición, el recurrente centra su alegación en el uso del local para archivo y almacén, manifestando que fue ofrecido en alquiler, tan solo cuando ya se había rebasado el plazo de 5 años exigidos por la normativa de la RIC para mantener el local afecto. En la misma línea, señala que precisamente en el momento de la visita de la inspección, dicho plazo de mantenimiento ya había transcurrido y el tratar de destinarlo a alquiler es precisamente la razón de que el local se encontrase en gran parte vacío.

Así las cosas, el TEAC señala que nos encontramos ante un problema de prueba (de la prueba de que el local, presuntamente utilizado como archivo y

almacén de la entidad participada era necesario para el desarrollo de su actividad). Continúa diciendo el TEAC que, para poder considerar que la inversión en el local es apta para materializar la RIC, el obligado tributario tiene que acreditar el uso del mismo como almacén durante el plazo legal de mantenimiento, y que dicha utilización era necesaria para el buen desarrollo de la actividad empresarial ejercida por quien realizó la inversión. Recuerda, asimismo, que, de acuerdo con el artículo 105.1 LGT, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Este principio debe conjugarse además con los de normalidad y facilidad probatoria, en atención a la proximidad al objeto de la prueba. De esta forma, corresponde al obligado tributario que pretende la aplicación del referido beneficio fiscal, acreditar la afectación del local a la actividad ejercida, siendo además en este caso palmarios la mayor disponibilidad y facilidad probatoria con que cuenta. Sin embargo, más allá de meras explicaciones, el recurrente no aporta ningún elemento probatorio contundente que sea capaz de acreditar inequívocamente que, durante el plazo de mantenimiento exigido por la normativa de la RIC, el local haya estado afecto a la actividad siendo su utilización necesaria para el desarrollo de la misma, por lo que se desestima alegación del interesado, confirmando también la liquidación en este punto.

Comentario personal:

En esta resolución el TEAC reitera el criterio expresado en otros números de esta misma sección.

-En el caso de inmuebles destinados al arrendamiento, el beneficiario debe probar una puesta suficiente en el mercado de alquiler dentro del plazo de materialización, es decir, la acreditación de una actividad diligente para procurar arrendar en plazo (por ejemplo, ajustando los precios al mercado).

-En el caso de explotaciones económicas ejercidas a través de una comunidad de bienes, la naturaleza económica no alcanzará a las rentas y a las inversiones de quienes no participan en la ordenación de medios productivos.

-Un uso accesorio en la actividad no basta para materializar válidamente la RIC.

RIC/2006. Materialización indirecta. Inmuebles destinados al alquiler: en presencia de una actividad económica de arrendamiento, es la Inspección la que debe motivar que los inmuebles no se han puesto de una manera suficiente en el mercado de alquiler.

- Recurso 00-01724-2018, de fecha 1 de junio de 2020. Recurso de alzada interpuesto por el Director del DIFT.

Liquidación relativa a la regularización de la RIC materializada en inmuebles destinados al arrendamiento, por una entidad que se dedica a esta actividad con carácter económico, pero que no se alquilan dentro del plazo máximo de materialización.

Esta liquidación fue impugnada ante el TEAR, el cual anuló la misma, por cuanto, la Inspección se centró exclusivamente en la falta de arrendamiento efectivo de los inmuebles, sin comprobar su concurría o no una efectiva voluntad de alquilarlos, más aún después de admitir que la entidad sí ejercía una actividad económica de arrendamiento.

Esta resolución del TEAR es recurrida en alzada por el Director del DIFT, siendo que el TEAC reitera su doctrina en orden a que la entrada en funcionamiento efectivo ha de probarla el contribuyente, y que con carácter general estará probada la entrada en funcionamiento con el efectivo alquiler, salvo que se pruebe la concurrencia de las circunstancias que excepcionarían la efectiva puesta en funcionamiento (necesidad de un proceso de montaje o adaptación del activo ... imposibilidad objetiva...), o se pruebe suficientemente la puesta en el mercado arrendaticio del inmueble.

El Tribunal Central mantiene el criterio expuesto por el TEAR, confirmando la falta de motivación apreciada en el acuerdo liquidatorio, por cuanto los inmuebles estaban en condiciones de ser arrendados, correspondiendo en esta tesitura a la Inspección acreditar que dicha disposición no era tal, circunstancia que no fue debidamente constatada.

Comentario personal:

La presente resolución perfila un poco más la doctrina del TEAC en este tema tan pantanoso. En el caso de inmuebles en alquiler, dentro del plazo de materialización, deberá existir, bien el arrendamiento efectivo, bien la puesta suficiente en el mercado inmobiliario. Lo que concreta esta resolución es que, partiendo del presupuesto de que la actividad se desarrolla con un auténtico carácter empresarial, es la Inspección la que debe motivar o indegar que los inmuebles no se han puesto de una manera suficiente en el mercado de alquiler.

Sobre esta misma materia, también podríamos citar la resolución del **TEAC 00-05187-2018, de fecha 3 de diciembre de 2019**, recaída en recurso de alzada interpuesto por el interesado.

El TEAC anula estima el recurso interpuesto y, corrigiendo al TEARC, anula la liquidación administrativa. En este caso, se materializa la RIC en una serie de locales comerciales, que no se arriendan dentro del plazo de materialización, es más, que no se han arrendado nunca a la fecha que se desarrollan las actuaciones inspectoras. El contribuyente invoca la situación de crisis económica y el TEAC le da la razón con unos argumentos que (en mi particular opinión) no parecen del todo acordes con la doctrina que ha venido forjando. Dice el TEAC que *“Es por ello que, sin dejar este Tribunal de compartir el parecer de la Inspección respecto al carácter improductivo de las inversiones realizadas, lo cierto es que la inversión se realizó con el objeto de obtener una rentabilidad, habiéndose intentado el alquiler de los inmuebles desde el inicio. Y la rentabilidad esperada no pudo alcanzarse por el devenir de la situación económica y no por una voluntad de incumplimiento de los requisitos de materialización”*.

Decimos que no parece muy acorde con su doctrina por cuanto en el número anterior de la revista reseñábamos la resolución del **TEAC recaída en reclamación 00-06694-2016, de fecha 14 de mayo de 2019**, en única instancia general, en la que no admitió una demora en la falta de alquiler efectivo debido a la situación de crisis económica.

Ello no obstante, la resolución que decimos que admite la demora en virtud de la crisis (TEAC 00-05187-2018, de fecha 3 de diciembre de 2019), al final viene a decir que la Inspección solo atendió al efectivo arrendamiento, sin entrar a valorar las circunstancias que han impedido la efectividad del mismo, con lo cual, en el fondo, podemos decir que el TEAC tampoco es que se aparte demasiado de su doctrina, toda vez que lo que reprocha es que la Inspección no entró a valorar si los inmuebles se habían puesto no de forma suficiente en el mercado de alquiler.

En fin, particularmente pienso que admitir que la RIC se puede materializar en inmuebles destinados al alquiler y que nunca lleguen a arrendarse, es decir, que nunca lleguen a recibir una finalidad productiva, atenta de plano contra la finalidad del incentivo, por mucho que no se discuta el carácter económico de la actividad de arrendamiento. No puede olvidarse que este tipo de inversiones tiene una rentabilidad que es financiera, pero que también es fiscal

(rentabilidad financiera-fiscal), de modo que solo con el ahorro tributario, y al margen de otros ingresos, la inversión puede ser rentable. Como decimos, atentaría contra el incentivo que, en este escenario, de inmuebles no arrendados, por mucho que la entidad sí se pudiera dedicar a esta actividad como económica, tales bienes pasaran a ser de libre disposición y pudieran ser vendidos después del plazo de mantenimiento que marca la ley sin haber contribuido productivamente en ni un solo día.

Por ello insistimos en que, en nuestra opinión, es plenamente aplicable la doctrina consolidada en orden a que es necesaria la prueba de una puesta suficiente en el mercado inmobiliario, correlativa al ahorro disfrutado. Lo único que sucede es que el TEAC parece exigir de la Inspección una labor de comprobación de si ha concurrido o no la mencionada suficiencia.

RIC/2007. Materialización. No vinculación por actos propios ni confianza legítima por una anterior resolución del TEAR sobre el artículo 25 de la Ley 19/1994. El arrendamiento no supone el ejercicio de una actividad económica por el hecho de que los inmuebles destinados a tal fin hayan sido promovidos por el arrendador. Los requisitos objetivos no son suficientes para otorgar carta de naturaleza económica al arrendamiento inmobiliario en ausencia de una carga de trabajo suficiente.

- Recurso 00-03173-2016, de fecha 12 de noviembre de 2019. Recurso de alzada interpuesto por el interesado.

Como adelantamos en el título esta resolución trata de varias cuestiones.

El arrendamiento no supone el ejercicio de una actividad económica por el hecho de que los inmuebles destinados a tal fin hayan sido promovidos por el arrendador.

Los requisitos objetivos para que el arrendamiento inmobiliario tenga naturaleza empresarial son necesarios, pero no suficientes en ausencia de una carga de trabajo suficiente.

Y el análisis de una invocada aplicación de la doctrina de los actos propios y de la confianza legítima.

Habida cuenta que los dos primeros aspectos ya han sido tratados profusamente en esta sección, nos vamos a centrar en el último.

En el asunto sometido a revisión al TEAC, previamente a la liquidación de la AEAT derivada de la falta de materialización de la RIC (toda vez que se invirtió en inmuebles destinados al alquiler, no constituyendo dicha actividad una verdadera actividad económica), se dictó otra liquidación por la ATC regularizando el incentivo del artículo 25 de la Ley 19/1994 (exención en AJD), la cual fue anulada por el TEARC, al entender que la actividad de arrendamiento desarrollada cumplía los requisitos del mencionado artículo.

Reproducimos a continuación, por su interés, las consideraciones que verte el TEAC acerca de la doctrina de vinculación a los actos propios y al principio de confianza legítima.

En primer lugar el TEAC recuerda que, de forma reiterada, ha sostenido (citando por todas la Resolución de fecha 9 de mayo de 2017 - R.G.: 4673/14), siguiendo al efecto la jurisprudencia del TS (por todas reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2016, Sala de lo Contencioso- Administrativo, Rec. n.º 2218/2015), que la Administración puede apartarse del precedente administrativo criterio administrativo, pero es requisito imprescindible que motive dicho cambio de criterio tal y como exige la normativa administrativa general (ratio temporis el artículo 54.1 c) de la Ley 30/1992).

Cita el TEAC al Tribunal Supremo, en Sentencia de 22 de junio de 2016, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. Nº 2218/2015, cuando dice:

No resulta fácil distinguir el principio de confianza legítima de otros principios como el de buena fe o el de seguridad jurídica.

Es más que evidente que entre esos tres conceptos hay una estrecha relación.

La buena fe, concepto quizá más fácil de sentir que de definir, en cuanto principio jurídico tiene muy distintas manifestaciones. En lo que ahora importa, implica una

exigencia de coherencia con la confianza que en los demás ha podido razonablemente originar la conducta anterior de la Administración.

El alcance del principio de confianza legítima ha sido perfilado en la sentencia de esta Sala de 13 de mayo de 2009, cas. 2357/2007).

El artículo 3.1 párrafo segundo de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en la redacción que le dio la Ley 4/1999, de 13 de enero dispone que: "Igualmente las Administraciones Públicas) deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima".

Pero aceptando que ese principio, junto con el de la buena fe, vinculan a las Administraciones Públicas en las relaciones que entablan con los ciudadanos y los administrados, no es posible concluir que ese principio deba en todo caso jugar a favor de estos y en perjuicio de las Administraciones, sino que en cada caso la obligación de respeto que del mismo se deduzca para el proceder de la Administración habrá de estar en relación con las circunstancias que concurran, sin que en él se puedan amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante, confiado en esa pretendida confianza.

Así, en sentencia de 15 de abril de 2002, rec. de casación núm. 77/1997, en esa línea, la Sala expresó que el principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de esta de responder de la alteración producida sin

conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

En ese sentido, el hecho de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces. Además, no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes, sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

Al respecto, resulta oportuno recordar la doctrina de nuestra jurisprudencia sobre los actos propios. « En la STC. de 21 de abril de 1988, nº 73/1988, se afirma que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de "venire contra factum proprium" surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990, de 13 de febrero de 1992, de 17 de febrero, 5 de junio y 28 de julio de 1997.

La Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, altera la redacción del artículo el 30, que pasa a tener la siguiente redacción: "Igualmente,

deberán las Administraciones Públicas respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima", expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: "En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso- administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso- administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente".

Además, la doctrina de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley arts. 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, 102 y 103 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, modificada por Ley 4/1999, y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que, normalmente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos.

La Administración tributaria puede resultar obligada a observar hacia el futuro la conducta seguida en anteriores ejercicios, pero ha de tratarse de actos anteriores inequívocos y definitivos.

Conforme a la jurisprudencia de esta Sala, la protección de la confianza legítima y la vinculación por los actos propios requiere la presencia de dos presupuestos:

-El acto propio ha de ser la consecuencia de una actividad inspectora desarrollada con plenitud, real o potencial, de modo que, al calificar una operación, la Administración cuente con la totalidad de los datos, sin que hubiere elementos desconocidos u ocultados.

-No han de existir datos nuevos relevantes surgidos a posteriori.

La protección de la confianza legítima y los actos propios no operan si la actividad comprobadora de la Administración tributaria es parcial, si faltaban elementos determinantes para la correcta calificación jurídica del negocio o conjunto de negocios”.

Asimismo, para completar el estudio de esta cuestión, el TEAC se remite a lo declarado por el Tribunal Supremo, en una reciente sentencia de 13 de junio de 2018 (recurso nº 2800/2017) acerca del principio de confianza legítima. En ella podemos leer lo siguiente:

SEGUNDO

El principio de confianza legítima.

Tanto la Hacienda Foral en sede administrativa y en vía jurisdiccional, como la representación procesal del contribuyente en la instancia y en esta casación, y la propia sentencia recurrida describen adecuadamente el alcance y significación del principio de confianza legítima tal y como ha sido perfilado por diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del Tribunal Constitucional y de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

No parece necesario ahora reproducir literalmente o replicar in extenso las numerosas resoluciones recaídas sobre la cuestión, aunque sí afirmar que nos hallamos ante un principio de creación jurisprudencial cuya eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

Dicho de otro modo, aunque es posible identificar determinados requisitos generales que acotan la naturaleza, la significación, el alcance y los efectos de tal principio, serán las características del asunto las que permitirán determinar si se ha producido, o no, la infracción de la confianza legítima, en el bien entendido que ésta no es más que una consecuencia de la buena fe que, necesariamente, debe presidir las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos.

Muy sintéticamente cabe afirmar que el principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurran determinados requisitos destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016 RJ2016, 4311), dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015, con abundante cita de pronunciamientos anteriores, concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de esta de responder de la alteración constatada cuando esta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que,

constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano -más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.

De lo que se desprende que la eficacia del principio de los actos propios y de protección de la confianza legítima dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

Comentario personal:

En el número anterior de la revista reseñábamos la resolución del TEAC, recaída en reclamación 00-06694-2016, de fecha 14 de mayo de 2019, donde también se analizaba el asunto de la confianza legítima.

RIC/2007. Beneficio apto. Actividad de servicios financieros. Debe constituir la actividad principal.

- Recurso 00-05692-2016, de fecha 12 de noviembre de 2019. Recurso de alzada interpuesto por el interesado.

Una entidad dota la RIC con cargo al beneficio del ejercicio 2007, estando integrado tal beneficio íntegramente por un resultado de naturaleza financiera (beneficios de valores negociables e ingresos por intereses de instrumentos financieros y de un préstamo). La entidad obligada tributaria declara que su principal actividad consiste en invertir en bolsa y en productos estructurados y se encuentra de alta en el IAE en el epígrafe 831.9 Otros Servicios Financieros Ncop. La entidad no llega a justificar que emplee medios personales para la gestión de dicha actividad.

La Inspección, en liquidación confirmada por el TEARC, entendió que la citada entidad no ejercía una actividad de prestación de servicios financieros en un sentido empresarial, por lo que considera improcedente la reducción en concepto de RIC practicada. En síntesis, la Inspección entendió que la entidad se dedica a invertir en Bolsa el patrimonio de un determinado grupo familiar, para obtener una rentabilidad, sin ordenar medios productivos, por lo que su actividad no se puede considerar económica. Como decimos, el TEAR confirma el criterio de la Inspección, señalando que la entidad no realiza una verdadera actividad de servicios financieros, la cual consiste en canalizar fondos desde los ahorradores (que disponen de fondos, pero no de proyectos de inversión) hasta los inversionistas (que, al revés, no disponen de fondos, pero sí tienen proyectos de inversión), lo cual no acontece en el caso analizado.

El TEAC confirma la liquidación administrativa, utilizando los argumentos siguientes.

El apartado 1 del artículo 27 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, señala:

"Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo.

Las entidades que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros o la prestación de servicios a entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades en el sentido del apartado 3 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, únicamente podrán disfrutar de la reducción prevista en el párrafo anterior cuando materialicen los importes destinados a la reserva en las inversiones previstas en las letras A, B y, en su caso, en las condiciones que puedan establecerse reglamentariamente, en el número 1.º de la letra D del apartado 4 de este artículo".

Por su parte el artículo 2.2 del Real Decreto 1758/2015 que aprueba el Reglamento de desarrollo de la ley indica que:

"Se considerará que tienen como actividad principal la prestación de servicios financieros las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las entidades aseguradoras, las sociedades y fondos de inversión colectiva, financieras o no financieras, los fondos de pensiones, los fondos de titulización, las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, de fondos de pensiones o de fondos de titulización, las sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades gestoras de entidades de capital-riesgo, las entidades cuya actividad principal sea la tenencia de acciones o participaciones, emitidas por entidades financieras, las sociedades de garantía recíproca y las entidades extranjeras, cualquiera que sea su denominación o estatuto, que, de acuerdo con la normativa que les resulte aplicable, ejerzan las actividades típicas de las anteriores".

El TEAC pone la atención en que solo una parte reducida de los ingresos de la entidad proceden de acciones o participaciones en entidades (en concreto, del rendimiento ofrecido por acciones de distintos bancos), estando integrado abrumadoramente la mayor parte de su resultado por ingresos financieros de otra índole (productos financieros e intereses de un préstamo a vinculada).

Conforme a ello, el TEAC viene a decir que la única categoría de entidad dedicada a la prestación de servicios financieros en la que potencialmente sería encuadrable la obligada tributaria sería la de tenencia de acciones y participaciones (habida cuenta que no es una entidad de crédito, ni una institución de inversión colectiva etc.). Ahora bien, recuerda el TEAC que, para considerar que una entidad tiene por objeto la prestación de servicios financieros en esta modalidad (tenencia de acciones y participaciones), la norma exige expresamente que dicha tenencia constituya su actividad principal, lo que no ocurre en el caso analizado en que los ingresos derivados de las acciones o participaciones son accesorios. Por ello, entiende que la entidad no tiene por objeto principal la prestación de servicios financieros.

Una vez sentado lo anterior, nos hallaríamos pues ante una entidad que no tiene por actividad principal la prestación de servicios financieros y que obtiene resultados derivados de la mera colocación financiera de un patrimonio, no empleando para ello ninguna infraestructura de medios, por lo que el beneficio obtenido no puede entenderse generado por el desarrollo de una actividad económica y, por ende, tampoco resulta apto para la dotación de la RIC, conforme a la finalidad del incentivo de promover el desarrollo económico y social del archipiélago, lo que explicita el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994 cuando dispone:

“La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

A estos efectos, **se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, en los términos que reglamentariamente se determinen. A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido:**

(...)

*c) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas. A estos efectos, **no tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propios”.***

Llama la atención el TEAC sobre el hecho de la entidad se hallaba dada de alta en el IAE en el epígrafe de "promoción inmobiliaria de edificaciones", siendo que a partir de 2007 se da de alta en el de "otros servicios financieros NCOP". Entiende el Tribunal que ello se hizo con el fin de utilizar una mera formalidad de manera ficticia para eludir las restricciones que, a partir de 2007, impone expresamente la regulación de la RIC para vedar la dotación a partir de resultados que no deriven del verdadero desarrollo de una actividad económica, en general, y de los resultados financieros, en particular. Aprecia así el TEAC las notas de simulación, por lo que confirma también la sanción.

Comentario personal:

Interesante resolución. En síntesis, primero, tendremos que analizar si la entidad tiene por actividad principal la prestación de servicios financieros conforme a las categorías del artículo 2 del Reglamento, y luego, en función de la calificación que resulte procedente, habrá que realizar otro análisis ulterior. En este sentido:

Si la entidad tiene por objeto principal la prestación de servicios financieros, el resultado será económico y podrá dotar la RIC, aunque con la obligación de cualificada de que solo podrá realizar inversiones iniciales.

En cambio, de no ser así (es decir, de no tener por actividad principal la prestación de servicios financieros) el resultado de naturaleza financiera no será válido para dotar a RIC, bien porque la entidad no ejercerá ninguna actividad económica (si es que lo único que obtiene son ingresos financieros, sin ordenación de medios), bien porque, aunque sí pudiera ejercerla (es decir, desarrollara una actividad económica no financiera, por efectuando inversiones financieras que le procuraran cierta rentabilidad) el resultado financiero queda excluido del ámbito del incentivo desde 2007 por el artículo 27.2.c) de la Ley y por el artículo 5 del Reglamento.

La resolución del TEAR 35/01609/2013, de 27 de mayo de 2016, que ahora confirma el TEAC, fue reseñada en el nº 45 de la Revista en esta misma sección.

RIC/2007. Materialización. En un arrendamiento operativo con opción de compra: la inversión se produce con el ejercicio de la opción.

- Recurso 00-01988-2018, de fecha 12 de noviembre de 2019. Recurso de alzada interpuesto por el interesado.

La cuestión controvertida se centra en el momento en que se realiza la inversión y se produce la materialización a los efectos del cumplimiento del plazo máximo que sienta el artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

La entidad interesada entiende que es el momento de que dispone y pone en funcionamiento el inmueble en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra. Basa sus argumentos en que la ley permite la financiación de los activos mediante los que se materializa la RIC mediante operaciones de arrendamiento financiero, siendo el momento de la materialización cuando el activo entra en funcionamiento.

El TEAR, al igual que en su día la Inspección, considera, en cambio que, en el caso analizado, dadas las circunstancias concurrentes, el arrendamiento debe calificarse de operativo, siendo que en los arrendamientos operativos no se produce la inversión hasta el momento en que se ejercita la opción de compra, por mucho que antes el bien estuviera siendo utilizado y en funcionamiento al servicio de la actividad del arrendatario.

Situada la controversia en estos términos, el TEAC comienza citando la normativa aplicable.

El artículo 27 de la Ley 19/1994 establece en sus apartados 7 y 9 que:

"7. Se entenderá producida la materialización, incluso en los casos de la adquisición mediante arrendamiento financiero, en el momento en que los activos entren en funcionamiento."

"9. Las inversiones en que se materialice la reserva se podrán financiar mediante los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el artículo 115 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso la reducción en la base imponible quedará condicionada al ejercicio efectivo de la opción de compra."

El artículo 115 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone:

"Artículo 115. Contratos de arrendamiento financiero.

1. Lo previsto en este artículo se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito.

2. Los contratos a que se refiere el apartado anterior tendrán una duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrán establecer otros plazos mínimos de duración en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.

3. Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.

4. El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

5. Tendrá, en todo caso, la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.

6. La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda

a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

(....)".

En el presente caso, el TEAC considera que, como bien señalaron la Inspección y el Tribunal Regional, el contrato firmado no se ajusta a lo señalado en el citado artículo porque: a) tiene una duración de 5 años, cuando la norma tiene previsto un mínimo de 10 para el caso de bienes inmuebles; b) las únicas cuotas que aparecen diferenciadas son las correspondientes al pago mensual del alquiler, que no se corresponden con recuperación del coste del bien, sino que como se establece en el contrato, en caso de llegarse a ejercer la opción de compra, serían íntegramente coste financiero (no se puede analizar su carácter creciente o constante al no existir recuperación de coste alguna).

El TEAC hace suya las consideraciones de la Inspección en orden a que en este escenario no nos hallamos ante ningún tipo de financiación donde se dispone de un bien y parte de la cuota sería coste financiero y parte recuperación del coste del mismo. Así como, tampoco nos encontraríamos desde un punto de vista contable, ante un contrato de arrendamiento financiero.

La norma de registro y valoración 8ª de la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (PGC) señala:

"1. Arrendamiento financiero

1.1. Concepto.

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

(...)"

Y en este caso del contrato analizado no se deriva transferencia de riesgos ni beneficios del inmueble arrendado; el arrendatario únicamente asume los costes de las obras que voluntariamente y, siempre con el consentimiento del arrendador, realice en el inmueble. En la cláusula tercera del contrato consta que "la arrendadora autoriza expresamente a la arrendataria en este acto para que realice las obras de adecuación o mejoras del inmueble que resulten necesarias para adaptarlo a sus necesidades, debiendo informar previamente a la arrendadora del alcance de tales obras, siendo por cuenta de la arrendataria los costes de las mismas. (...). La arrendataria responderá de los deterioros, daños y desperfectos que por culpa, negligencia o dolo de cualquiera de los ocupantes se ocasionen en el inmueble arrendado".

En el acuerdo de liquidación —dice el TEAC— también se analizan los otros en que los contratos de arrendamiento financiero pueden generar un alta contable de un inmovilizado material en el momento de la suscripción del contrato. El primero de ellos se aplica a supuestos en los que no existe opción de compra, situación que no se da en el presente caso y, el segundo, hace referencia a la posibilidad reconocida en la normativa contable de contabilizar un inmovilizado material en el momento de la formalización del contrato cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción, situación que, al igual que la inspección, el TEAC considera que no se da porque el contrato establece un precio a pagar en el momento de ejercicio de la opción, en su caso, similar al precio de mercado.

En definitiva, al igual que la inspección y el Tribunal Regional, el TEAC entiende que estamos ante un arrendamiento operativo donde se abona un alquiler mensual y llegado el momento se decide adquirir el bien y, por tanto, la inversión se realiza en el momento de su adquisición mediante escritura pública de compraventa.

Comentario personal:

Aprovecharemos para traer a colación una cuestión que ya fue tratada en el número 36 de la Revista, si bien en la sección de reseñas de consultas a la DGT.

Nos referimos al arrendamiento financiero y su relación con la materialización de la RIC.

En la resolución que ahora reseñamos se concluye que el arrendamiento es operativo y que, por tanto, la inversión no se produce hasta el momento del ejercicio de la opción de compra.

Pero ¿qué sucedería si el arrendamiento fuera financiero desde la perspectiva contable, pero no cumpliera los requisitos que para el régimen especial de amortización acelerada sienta la LIS (antes en el artículo 115 del TRLIS y en la actualidad en el artículo 106 de la Ley 27/2014)? De la resolución reseñada parece deducirse que, en estos casos, por mucho que desde el punto de vista contable sí se registre un inmovilizado, no existiría inversión a los efectos de la RIC, habida cuenta el tenor del apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Bien es cierto que el apartado 7 del citado artículo 27 señala que "*se entenderá producida la materialización, incluso en los casos de la adquisición mediante arrendamiento financiero, en el momento en que los activos entren en funcionamiento*", con lo que parece admitir que en el caso de bienes activados contablemente y de los que se dispone en virtud de un arrendamiento financiero contable, se produciría la materialización en el momento de la entrada en funcionamiento, pese a que aún no se haya ejercitado la opción de compra o incluso, en los supuestos de arrendamientos financieros desde la perspectiva contable en los que no existe opción, aun en ausencia contractual de la misma (es decir, de la opción de compra).

Ello no obstante, el apartado 9 del mismo artículo, matiza lo siguiente: "*Las inversiones en que se materialice la reserva se podrán financiar mediante los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el artículo 115 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso la reducción en la base imponible quedará condicionada al ejercicio efectivo de la opción de compra*".

De que lo que parece deducirse, y así igualmente parece entender el TEAC, que solo los bienes de que se disponga en virtud de un contrato de arrendamiento financiero en las condiciones del artículo 115 del TRLIS, hoy 106 de la LIS, (es decir, duración mínima, cuotas constantes o crecientes y diferenciación de la parte de la cuota que corresponde a la recuperación del coste del bien y a la carga financiera) serán materialización válida de la RIC desde el momento en que entren en funcionamiento (condicionado al ulterior ejercicio de la opción), mientras que el resto de bienes de los que se dispone o que se utilicen en virtud de otros arrendamientos, por mucho que contablemente pudieran ser financieros, solo podrá considerarse materialización de la RIC a partir del momento en que se adquiera la propiedad jurídica de los mismos, esto es, con el ejercicio de la opción de compra, por mucho que antes ya se encontraran en funcionamiento al servicio de la empresa, habiendo sido contabilizados como inmovilizado.

Ahora bien, tenemos que tener en cuenta, asimismo, otro dato adicional.

El régimen especial de amortización que se prevé para el arrendamiento financiero en la LIS también exige que el arrendador sea una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito. (Antes el artículo 115 del TRLIS lo exigía por remisión a la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito y en la actualidad el artículo 106 de la LIS ya incorpora directamente esta previsión).

Por tanto, cabe colegir que, igual que para las otras exigencias del régimen especial (duración mínima, cuotas crecientes o constantes etc.), la condición cualificada del arrendador es necesaria para que la materialización pueda entenderse efectuada en el momento de la suscripción del contrato, aunque el arrendamiento pueda ser financiero desde el punto de vista contable.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

RIC/2006. Mantenimiento. Incumplimiento derivado de una falta de materialización previa. No es válida la parte de la inversión que fue financiada con subvenciones.

- Reclamación nº 35-01598-2017, de fecha 29 de noviembre de 2019. Sala de Las Palmas. Única instancia general.

La Inspección regulariza en período de mantenimiento de las inversiones una RIC dotada con cargo a beneficios de períodos iniciados antes del 01/01/2007, entendiéndose se verifica el incumplimiento de mantenimiento en el patrimonio de inversiones aptas en la parte que las mismas no fueron en su día materialización válida de la RIC, al haber sido financiadas con subvenciones, lo que no conlleva el esfuerzo inversor que exige el incentivo.

La reclamante se opone a lo anterior indicando que la mencionada previsión (es decir, que *"la parte de la inversión financiada con subvenciones no se considerará como importe de materialización de la reserva"*, se introduce ex novo por el Real Decreto-Ley 12/2006 y, por tanto, no es aplicable para reservas dotadas con cargo a beneficios de períodos anteriores al 01/07/2007.

El TEAR confirma, no obstante, la liquidación indicando que no se está llevando a cabo ninguna aplicación retroactiva de la norma, sino una interpretación de lo que también era aplicable con la redacción anterior, conforme al espíritu y finalidad del incentivo. Recuerda el TEAR que este criterio ya lo expresó en resolución de fecha 30/09/2014 (reclamación económico-administrativa número 35/0627/2012).

Comentario personal:

La resolución del **TEAR 35/0627/2012, de 30/09/2014**, fue reseñada en el número 42 de la revista.

No obstante, en el nº 47 de la revista, reseñamos la resolución del **TEAC recaída en recurso de alzada interpuesto por el interesado, RG 00-06547-2014, de fecha 5 de julio de 2016**, en la cual el Tribunal Central entendió que la previsión normativa acerca de que “la parte de la inversión financiada con subvenciones no se considerará como importe de materialización de la reserva” es introducida ex novo por el RD-Ley 12/2006, por lo que, conforme a la disposición transitoria segunda del mismo, no es aplicable a la materialización de reservas dotadas con cargo a beneficios de períodos iniciados antes del 01/01/2007, concluyendo que, al no encontrarse regulada para las reservas de períodos anteriores la exclusión de la parte financiada con subvenciones, no resulta ajustada a derecho la exclusión de la parte de la inversión subvencionada.

Y en el nº 48 de la revista, reseñábamos la resolución del **TEAC recaída en reclamación RG 06477/2014, de fecha 1 de diciembre de 2016, dictada en única instancia**, donde el Tribunal mantiene el mismo criterio citado.

La resolución que ahora reseñamos (recaída en **reclamación nº 35-01598-2017, de fecha 29 de noviembre de 2019**, Sala de Las Palmas, única instancia general), sin embargo, no admite la parte financiada con subvenciones bajo la redacción vigente hasta el 30/06/2006.

Así pues, pese a que, en mi opinión particular lo que resulta más acorde con la finalidad del incentivo es, también con la redacción vigente antes del 01/01/2007, excluir la parte de la inversión financiada sin esfuerzo inversor, es decir, con subvenciones, la situación en el ámbito económico administrativo es la que acaba de ser expuesta.

Por otro lado, y al margen de lo anterior, también es de resaltar que se impone la interpretación de que una materialización inhábil supone de forma indefectible el incumplimiento de la obligación de mantenimiento, de forma que no se puede mantener válidamente lo que no fue una materialización correcta ab origine, sin posibilidad de

subsanción en dicha fase ulterior (de mantenimiento). Es decir, la materialización inválida (en este caso, conforme falla el TEAR, por haber sido financiada con subvenciones) también supone un incumplimiento inevitable en la fase de mantenimiento por el vicio original, pese a que dichas inversiones se hallaran en funcionamiento en una actividad económica en Canarias.

RIC/2007. Dotación. Acuerdo de la Junta con destino a reservas sin especificar, no es suficiente para entender que no se ha dotado la RIC. La compensación contable de pérdidas obligatoria por la normativa mercantil disminuye la base de dotación, aunque no se haya realizado de forma efectiva.

- Reclamación nº 35-01409-2017, de fecha 29 de noviembre de 2019. Sala de Las Palmas. Única instancia general.

La Inspección regulariza la reducción en concepto de RIC practicada en la base imponible del IS por dos motivos:

- La Junta General Ordinaria decide sobre la aplicación del resultado del año destinándolo íntegramente a "Reservas", sin hacer ninguna mención sobre la dotación de la RIC, entendiéndose que esta falta de acuerdo expreso, supone que no se ha producido de forma correcta la dotación de dicha reserva.
- En balance incluido en las cuentas anuales, el Patrimonio Neto de la sociedad se encuentra claramente por debajo de la cifra del Capital Social. Esta circunstancia impide la libre distribución del resultado, de acuerdo con el art. 273 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en el que se indica lo siguiente: "*(...) Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas (...)*". De aquí deduce la Inspección la imposibilidad de destinar el beneficio a la reserva para inversiones en Canarias.

La reclamante se opone a lo anterior con los siguientes argumentos:

- La RIC figura en la contabilidad con absoluta separación y título apropiado. (Es decir, se deduce, que en el Libro Diario figura la dotación contable a la

RIC, así como que en Balance no luce como una reserva indiferenciada, sino con el título específico de reserva para inversiones en Canarias). Igualmente, en la memoria de las cuentas anuales aparece la cantidad destinada a la RIC.

- Con respecto al segundo motivo de la regularización en el que se indica que si el Patrimonio Neto de la sociedad es inferior a la cifra de Capital Social no se podrá, de acuerdo al artículo 273 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, la libre distribución del resultado, debiendo destinarse a la compensación de esas pérdidas, la reclamante alega que la entidad ha compensado la totalidad de sus bases imponibles negativas y que la cuenta de "Resultados negativos de ejercicios anteriores" que aparece en las cuentas anuales del ejercicio 2011 deriva de un error contable padecido en el ejercicio 2003, el cual no fue corregido en el mismo ni en los sucesivos períodos.

TEAR, una vez expuesto lo anterior, señala que, si bien es cierto que el primer motivo sustentador de las regularizaciones efectuadas por la Inspección pudiera valorarse como insuficiente, o demasiado riguroso, para refrendar por sí solo el posicionamiento administrativo, toda vez que la falta de concreción de los acuerdos de las Juntas Generales Ordinarias de 30 de junio, en lo que a la distribución de resultados se refiere (destinados íntegramente "A Reservas", pero en modo alguno a la RIC) se podría entender compensada, en beneficio de lo postulado por el sujeto pasivo, con lo señalado en el apartado 9, "situación fiscal", de las Memorias de la entidad, en base a lo cual se inferirían, al existir al menos unas escuetas referencias, las dotaciones efectuadas por la sociedad a la RIC, es cierto también que el segundo motivo que apoya las regularizaciones efectuadas por el órgano inspector no ha sido superado por la argumentación del sujeto pasivo, toda vez que la reclamante no prueba la existencia del supuesto error contable, amén de que, de ser así, debería ser corregido, con arreglo a la NRV 22ª del PGC, con cargo al Patrimonio Neto del ejercicio en que se descubre el error (que es el que corresponde al año en que se están desarrollando las actuaciones inspectoras, que es cuando se detectaría el mismo), y no de un ejercicio anterior elegido arbitrariamente por el interesado (aquel en que dotó la RIC).

Comentario personal.

La RIC supone la asunción de un compromiso pro futuro, una especie de intercambio entre un empresario en concreto y la sociedad en su conjunto, cuyos intereses se representan por la Hacienda Pública. La sociedad (la Hacienda Pública) concede una subvención indirecta a un empresario, en forma de un importante ahorro tributario y, a cambio, este se compromete a desplegar en el futuro una actividad que va a coadyuvar al desarrollo económico y social de un territorio caracterizado por su lejanía y fragmentación insular, Canarias, mediante la realización de inversiones productivas dentro de un determinado plazo y, sobre todo, mediante su mantenimiento en funcionamiento durante el plazo que marca ley.

¿Cómo y cuándo se adquiere ese compromiso? Pues mediante el acuerdo por parte del órgano depositario de la voluntad social (la Junta de Socios) de la distribución de parte del resultado de un ejercicio a la dotación de la reserva. La contabilidad sólo es un lenguaje para expresar este hecho subyacente, de modo que el asiento de la dotación en el Libro Diario o el reflejo de la RIC en Balance o en la Memoria lo único que hacen es registrar (reflejar) aquel hecho (el acuerdo de la Junta de dotación de la RIC).

De los acuerdos de la Junta queda constancia en el libro de actas o en el certificado del administrador acerca de lo decidido en dicho órgano.

Pues bien, en el caso que ahora reseñamos es un hecho indiscutido que los documentos que reflejan lo que se acordó en la Junta fue la aplicación del resultado a “reservas”, sin especificar si eran voluntarias o especiales, como la RIC. ¿Se asumió en firme este compromiso pro futuro que supone la dotación de la reserva para inversiones en Canarias? El TEAR no es muy tajante, y más bien parece inclinarse porque, una valoración conjunta de las circunstancias (memoria, balance, dotación, aplicación en la autoliquidación) permitiría entender acreditado que la Junta sí acordó la asunción del compromiso. Pero, hipotéticamente, ¿podría instarse la rectificación de las cuentas, aludiendo que la Junta no tuvo verdaderamente voluntad de dotar la RIC? De ser así, cabría poner en duda que se hubiera asumido un compromiso en firme, que es lo que exige el incentivo, y más bien nos hallaríamos ante una mera situación sometida a pendencia.

RIC/2007. Materialización. Inversiones anticipadas. La comunicación del sistema de financiación es un requisito sustancial.

- Reclamación nº 38-02202-2015, de fecha 7 de febrero de 2020. Sala Desconcentrada de SC de Tenerife. Única instancia general.

Un contribuyente pretende materializar la RIC dotada con cargo al beneficio de 2012 mediante una serie de inversiones acometidas anticipadamente, pero sin

haber presentado la comunicación sobre el sistema de financiación, lo cual no fue aceptado por la Inspección.

La Sala Desconcentrada en SC de Tenerife confirma la liquidación administrativa, desestimando la alegación del reclamante en orden a que la omisión de la comunicación supone el incumplimiento de un mero requisito formal, que no excluye por sí solo la consideración de una inversión como materialización válida de la RIC.

Reproducimos a continuación los criterios expresado por el Tribunal, pues contienen una análisis muy fundamentado y didáctico de la materia.

La Ley 19/1994, en la redacción aplicable al caso, derivada del Real Decreto ley 12/2006, de 29 de diciembre, establece en su artículo 27, apartado 11, que los sujetos pasivos pueden llevar a cabo inversiones anticipadas que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones del ejercicio correspondiente. Dicha materialización y su sistema de financiación, según el indicado precepto, "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", lo que consagra una obligación específica y clara sobre dichas inversiones anticipadas que pesa sobre el sujeto pasivo. El incumplimiento de este requisito, de acuerdo con el apartado 16 del precitado artículo de la Ley 19/1994, que solo excepciona los requisitos contenidos en los apartados 3, 10 y 13 de dicho precepto, pero no el del apartado 11, dará lugar a que el sujeto pasivo tenga que integrar en la base imponible o en la cuota íntegra del Impuesto en que ocurrieran estas circunstancias, las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o la deducción de ésta.

El apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994 recoge, por tanto, en el caso de las inversiones anticipadas, un requisito de carácter sustancial y no meramente formal para poder beneficiarse de la RIC. Los requisitos de la RIC que tienen carácter meramente formal vienen recogidos en el apartado 17 del precitado artículo, contemplando la norma para ellos, en caso de incumplimiento de los

mismos, únicamente la imposición de una sanción, pero no la pérdida del beneficio fiscal.

La redacción del artículo 27 que estamos analizando ha establecido, por tanto, en los apartados 16 y 17 del mismo, las consecuencias de los incumplimientos de los requisitos exigidos para la aplicación de la RIC, incluyendo en el apartado 17 las infracciones por el incumplimiento de los requisitos meramente formales, y en el apartado 16, las consecuencias de los incumplimientos de carácter sustancial, donde solo se excluyen los de los apartados 3, 10 y 13 del precepto que estamos analizando.

A lo expuesto, no se opone la redacción anterior del artículo 27.10 de la Ley 19/1994 (que luego se convirtió en artículo 27.11 de dicha norma) aplicable hasta el 31 de diciembre de 2006, debido a la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2006, que determinó la redacción del precepto aplicable al caso que estamos analizando, la cual, de forma expresa, incluía un último párrafo, según el cual "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", párrafo que no aparece en el artículo 27.11 de la Ley 19/1994, tras la reforma derivada del Real Decreto-ley 12/2006.

Si se tiene presente la redacción del artículo 27.10 antes de la aprobación del Real Decreto ley 12/2006, se observará que, el último párrafo reproducido, después de señalar que el incumplimiento del requisito ocasionaría la pérdida del beneficio fiscal, añadía que sería de aplicación el apartado 8 de ese artículo, apartado que, en su redacción anterior también a ese Decreto ley, en su párrafo segundo, señalaba que.

"La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.

Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente, calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible".

El artículo 27 concluía con el apartado 10 antes citado.

Después de la reforma del precepto por el Real Decreto-Ley 12/2006, aplicable a los ejercicios 2007 a 2014, como hemos visto, se modifica el apartado 10 del artículo 27, que pasa ya a ser el apartado 11, suprimiéndose, en efecto, en él ese último párrafo. Sin embargo, al mismo tiempo, se suprime del apartado 8 cualquier referencia a las consecuencias del incumplimiento de los requisitos de la RIC, entre los que se encuentra, lógicamente, la obligación de comunicación de las inversiones anticipadas realizadas, a las que se remitía el apartado 10 antiguo, para introducir, de nuevo, esa previsión en el nuevo apartado. Se deja, por tanto, claro, con una mejor sistemática que la del texto que le precedió, que, el incumplimiento del requisito indicado del apartado 11 (no así los de los apartados 3, 10 y 13 del artículo 27 de la Ley 19/1994), dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes, lo que, unido a lo dispuesto en el nuevo apartado 17 relativo a las infracciones formales (segunda parte del precepto), entre las que no se encuentra la obligación de comunicar la realización de inversiones anticipadas, viene a reforzar el carácter de incumplimiento sustancial y no meramente formal de esta obligación.

Por tanto, lo que ha ocurrido con la nueva regulación de los incumplimientos de la RIC que estamos analizando, es que todos ellos se compendian en el apartado 16 del artículo 27 de la Ley 19/1994, especificándose allí cuales van a tener el carácter de sustanciales (y darán lugar a la pérdida del beneficio fiscal), y cuales, por excepción, se catalogarán como formales y sólo darán lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el apartado 17 del indicado precepto, haciendo

innecesario, por tanto, que se recoja para cada requisito contenido en los distintos apartados del reiterado artículo 27 las consecuencias de su incumplimiento.

Conviene precisar expuesto lo anterior que la rigurosidad de la normativa tributaria, especialmente cuando nos encontramos ante el disfrute de un beneficio fiscal tan potente como la RIC, no permite flexibilizar el cumplimiento de los requisitos legales exigidos hasta el punto de permitir a los obligados tributarios, no ya una reordenación de inversiones (aplicada en otros supuestos en beneficio del sujeto pasivo), en caso de que algunas de las inicialmente presentadas no se consideren como válidas, sino una elección a posteriori de inversiones, realizadas incluso con varios años de antelación a la RIC objeto de comprobación, respecto de cuyo destino no se informó de la manera debida, es decir, de la forma requerida por el precepto de aplicación.

En este sentido, debe recordarse que, tratándose de un beneficio fiscal como la RIC, el Tribunal Supremo ha venido fijando en una serie de sentencias una línea interpretativa de la normativa reguladora de los beneficios fiscales, citándose aquí por todas ellas la Sentencia de fecha 5 de mayo de 2011, rec. 4938/2009, en la que, entre otras cosas se indica que el beneficio en cuestión no debe dejarse al arbitrio de las partes, en la medida en que constituye una excepción al principio de generalidad tributaria, excepción que como decimos en el caso de las inversiones anticipadas supone un "privilegio" especial para los que hagan uso de dicha opción, toda vez que rompe la mecánica de la RIC, que pretende fomentar la retención de beneficios para acometer inversiones futuras con cargo a beneficios previamente retenidos en los términos recogidos en la normativa general de la RIC.

Por ello, debe exigirse un especial rigor y cuidado en aquellos obligados tributarios que utilizan dicha vía como opción para llevar a cabo materializaciones, los cuales no pueden hacer caso omiso de los requisitos legalmente establecidos como "conditio sine qua non" para la aplicación, en tal supuesto, del beneficio fiscal de la RIC.

Consciente de lo anterior, la norma exige acompañar a la comunicación a la Administración de las inversiones anticipadas realizadas, el plan de financiación de las mismas, ya que en ellas, a diferencia de las inversiones procedentes del

régimen digamos "ordinario" de dotación a la RIC, no le constan a la AEAT cuales son los recursos que han permitido a la empresa llevar a cabo su proceso inversor por anticipado. Se hace necesario así que dicha circunstancia se le haga constar expresamente a la Administración tributaria, en el propio ejercicio de la inversión anticipada, a fin de que aquélla pueda, en su caso, contrastar la adecuación de la operación realizada desde el plano estrictamente fiscal.

En efecto, en este supuesto excepcional de materialización de la RIC no le constan, expresamente, a la Administración unos beneficios remansados por el obligado tributario en forma de reserva disponible, potencialmente aptos para justificar un proceso inversor, y por dicha razón la norma exige, que en el mismo momento de realizar la inversión anticipada (y no posteriormente), dicha circunstancia se le comunique a la Administración tributaria, así como la forma específica de financiación de la misma.

Aceptar que la comunicación de las inversiones anticipadas y su plan de financiación constituya un requisito meramente formal de la RIC, de tal suerte que su incumplimiento no dé lugar a la pérdida del beneficio fiscal, sería tanto como admitir que los contribuyentes, sin sujeción a requisitos exigidos por la normativa reguladora de la RIC, pudiesen decidir a posteriori, con relación a la materialización de una RIC qué inversiones vincular a dicha reserva durante un plazo de hasta ocho años (tres anteriores a la obtención del beneficio, el propio periodo de obtención del beneficio, y los cuatro siguientes).

Si bien se ha venido admitiendo por los tribunales la posibilidad de reordenación de las inversiones realizadas, o lo que es lo mismo, que en el marco de una comprobación de la materialización de la RIC y ante la invalidez de alguna de las materializaciones invocadas, se puedan sustituir éstas por otras que sí fuesen aptas y cumpliesen los requisitos exigidos para materializar en la fecha máxima de vencimiento del plazo de aquel compromiso, admitir que dicha posibilidad se pueda flexibilizar hacia los periodos de generación del beneficio y anteriores, sería convertir una vía excepcional de inversión anterior a la retención del beneficio, en un cauce ordinario de materialización, pasando a tener de facto cualquier contribuyente ocho años para realizar las inversiones que constituirán la materialización de su dotación a la RIC.

Aunque el legislador ha ido relajando las consecuencias del incumplimiento de los requisitos de la RIC, limitando la pérdida del beneficio fiscal derivado de dicho incumplimiento sólo a los supuestos más graves, este Tribunal, no considera correcto mantener, como sostiene el reclamante, que el incumplimiento del requisito establecido en el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994 constituya una mera irregularidad formal merecedora de las sanciones previstas en el apartado 17 del artículo 27 de dicho precepto ya que, como hemos dicho antes, el apartado 16 del mismo establece, claramente, las consecuencias ante el incumplimiento de los requisitos establecidos en la norma, solo exceptuando como incumplimientos de la normativa de la RIC meramente formales los de los apartados 3, 10 y 13 del reiterado artículo 27 de la Ley 19/1994.

También cabe hacer referencia, por ser clarificadora del asunto que estamos analizando, a la modificación del artículo 27 Ley 19/1994, realizada por Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre, la cual ha derogado el apartado 10 (plan de inversiones) de dicho precepto y ha otorgado la siguiente redacción al apartado 11 del mismo:

"Artículo 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."

Dicha derogación hay que destacar que trajo consigo, también, la de los artículos 32 a 35 del R.D. 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el

Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria. El artículo 32.1 e) de dicho reglamento establecía que el plan de inversiones debería incluir entre sus múltiples menciones, información sobre las inversiones anticipadas que se hubiesen realizado con anterioridad a la dotación a la reserva, con indicación del precio de adquisición, y las fechas de entrada en funcionamiento, pero nada decía, en cambio, sobre su sistema de financiación, elemento importante de dichas inversiones anticipadas, como hemos precisado con anterioridad.

Con esta modificación queda patente, una vez más, como señala la Inspección, la importancia que el legislador otorga al cumplimiento de la obligación de presentar la comunicación de la inversión anticipada y de su plan de financiación, configurándola como "conditio sine qua non" para la consolidación del beneficio fiscal que estamos analizando, mientras que al segundo de los requisitos (el plan de inversiones) lo califica, sólo como un requisito estrictamente formal de la RIC, llegando la norma incluso a prescindir de él con esta nueva redacción.

Por dicha razón, a juicio de esta Sala, deben rechazarse aquellas posiciones que, en base al carácter meramente formal del incumplimiento de la aportación del plan de inversiones, pretenden convertir, también, a la comunicación de las inversiones anticipadas y de su sistema de financiación en un requisito de la misma naturaleza, de la de aquél otro documento (el plan de inversiones), documento que, como hemos visto, la normativa tributaria ha considerado, finalmente, innecesario mantener.

No debemos olvidar dentro de este hilo argumental, tal como ya antes se destacó, el importante elemento temporal que está implícito, desde el punto de vista de la gestión del Impuesto, en la comunicación de las inversiones anticipadas regulada en el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, ya que dicho documento debe ser aportado, según indica este precepto, junto con la declaración correspondiente al periodo impositivo en el que se realiza la inversión anticipada, inversión que puede llevarse a cabo, incluso, tres ejercicios antes del periodo impositivo en el que se realice la dotación a la Reserva para Inversiones en

Canarias. Dicho documento, hay que precisar, aunque sea obvio ponerlo de relieve, que se exige por la normativa tributaria antes de los ejercicios en los que deba mantenerse la correspondiente inversión, ejercicios en los cuales el artículo 27.13 de la Ley 19/1994, exige que se haga constar en la memoria a incluir en las cuentas anuales, el importe de las inversiones anticipadas realizadas.

Esta última reflexión se ponen de manifiesto para poner de relieve que no pueden mantenerse, tampoco, a juicio de esta Sala, teniendo en cuenta sobre todo el importante elemento temporal anteriormente precisado, fundamental para controlar esta vertiente excepcional de la RIC, las posiciones que defienden que el hecho de que la mención de las inversiones anticipadas deba figurar en la memoria de los ejercicios en los que se realice el mantenimiento de las mismas, y dado que el incumplimiento de este requisito se califica como formal en el apartado 17 del artículo 27 de la Ley 19/1994, debe reconducirse, también, a esta categoría el incumplimiento de la comunicación de las inversiones anticipadas.

Conviene precisar respecto de la memoria, como vía apta, según algunos, para comunicar la realización de inversiones anticipadas, que en el caso de aquellos contribuyentes que no están mercantilmente compelidos a depositar su contabilidad en el Registro Mercantil, si aquéllos no la depositasen, "voluntariamente", y no existiese la comunicación que estamos analizando, se sustraería a la Administración tributaria la información relativa al régimen de las inversiones anticipadas realizadas. En tal caso, sólo mediante requerimiento específico previo de la AEAT con este objetivo, dispondría ésta de la posibilidad de tener cabal conocimiento de tales inversiones, lo que dificultaría, enormemente, la gestión de esta vertiente excepcional de la reserva para inversiones en Canarias.

En consecuencia, consciente el legislador, que el requisito que estamos analizando, es fundamental para la correcta gestión de la RIC, redacción tras redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994, ha seguido manteniendo, siempre, en el texto de dicho precepto, la obligatoriedad de comunicar a la Administración tributaria, junto a la declaración del ejercicio en el que se realicen, el régimen de las inversiones anticipadas efectuadas, dejando de lado, en cambio, otros requisitos que ha considerado con el paso del tiempo de menor importancia, como el plan de

inversiones que contemplaba el derogado apartado 10 del precitado artículo, tal como antes expusimos.

Finalmente, el Tribunal no comparte, tampoco, como señala cierto sector de la doctrina, la afirmación de que el hecho de que este requisito siga luciendo en el texto del apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994 se debe a una falta de rigor del legislador en la elaboración de la norma en este punto concreto. Más aún, cuando en posteriores reformas de la Ley 19/1994, como la realizada el 6 de noviembre de 2018, con la entrada en vigor de Ley 8/2018, de 5 de noviembre, el legislador no ha querido modificar el citado precepto, para eliminar así la continua controversia surgida después de años de regularización de la Administración tributaria del incumplimiento de la obligación de comunicar las inversiones anticipadas y su plan de financiación.

Comentario personal:

Nada que añadir a los fundamentos de esta resolución de la Sala de Tenerife. Me gustaría, eso sí, llamar la especialmente la atención sobre las menciones que realiza acerca de la presentación de la comunicación con el sistema de financiación como ejercicio de una opción, so pena de abrir un plazo temporal de 8 años en el cual se podrían afectar inversiones de manera ajena al espíritu que anima al incentivo fiscal, cual es, precisamente, fomentar decisiones inversoras mediante la inmovilización de beneficios como garantía de la aplicación de recursos en el futuro (plazo ordinario) o mediante la realización de un inversión en la idea de que posteriormente procurará beneficios con cargo a los cuales dotar la RIC (plazo opcional, que usualmente se utilizará cuando no hay beneficios previos acumulados que se hayan inmovilizado en la reserva).

En el mismo se sentido se pronuncia la **Sala de Las Palmas en resolución de reclamación 35-00012-2018, de fecha 5 de junio de 2020, dictada en única instancia.**

Es interesante también esta resolución de la Sala de Las Palmas, por cuanto analiza una serie de consultas de la DGT que fueron invocadas por el consultante. En este orden, señala que Tribunal lo siguiente:

En cuanto a la consulta de la Dirección General de Tributos referida por la actora, V0933/2010, de 10 de mayo de 2010, señalar que la misma está relacionada con la falta de presentación del plan de inversiones (incumplimiento formal determinante de la comisión de una de las infracciones previstas en el apartado 17 del artículo 27) y no con la falta de comunicación de las inversiones anticipadas y su sistema de financiación. En este sentido, en línea con lo señalado por la

reclamante, no cabe duda de que la falta de presentación del plan de inversiones dará lugar a la comisión de una infracción tributaria leve, pero esta no es la cuestión que en estos momentos se está enjuiciando.

En este supuesto la carencia puesta de manifiesto, la que origina la regularización efectuada, no se corresponde con la no presentación del plan de inversiones o con la falta de la correspondiente información a reflejar en la Memoria de las Cuentas Anuales, incumplimientos para los cuales están previstas determinadas sanciones, pero no la pérdida del beneficio fiscal.

Tampoco se considera que la consulta de 13 de febrero de 2014, V0364-14, corrobore la postura del sujeto pasivo en los términos defendidos por el mismo. Dicha consulta, que valora la posibilidad de llevar a cabo o de tramitar una rectificación de autoliquidación (siempre que se cumplan los requisitos necesarios para la misma), no se pronuncia sobre si el incumplimiento del requisito de presentación de la comunicación de inversiones anticipadas junto con su sistema de financiación ha de da lugar o no a la pérdida del beneficio fiscal.

Sin embargo, la consulta de la Dirección General de Tributos de 20 de septiembre de 2005, V1832-05, pese a evacuarse con la normativa anterior, determina con claridad el carácter sustancial del requisito que aquí se analiza. Y dicha sustancialidad, en base a todo lo que se ha expuesto, no varía a nuestro juicio con la redacción vigente a partir de 1 de enero de 2007, del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

En el mismo sentido, podemos citar la resolución de la reclamación nº 35-00626-2017, de fecha 29 de noviembre de 2019 dictada por la Sala de Las Palmas, en primera instancia general, la cual fue reseñada en el número anterior de la revista, ocasión que se aprovechó para añadir una serie de comentarios más extensos al respecto.

RIC/2007. Materialización. Comunidades de bienes que desarrollan una actividad económica. El comunero que no participa en la gestión no puede materializar la reserva en los bienes explotados por la Comunidad. Suscripción de participaciones. Inversión inicial por la participada. No es inversión inicial en la modalidad de creación de establecimiento si no supone la puesta en funcionamiento del establecimiento por primera vez.

- Reclamación nº 35-02257-2017, de fecha 31 de enero de 2020. Sala de Las Palmas. Única instancia general.

El TEAR reitera su postura en orden a que, en el caso de inmuebles destinados a su explotación empresarial por parte de una comunidad de bienes, los mismos no son válidos para materializar la RIC, en cuanto a afectos una actividad económica, si el propietario cedente no participa activamente en la gestión empresarial que se lleva a cabo por la comunidad, limitándose a la pura cesión.

Lo interesante de la resolución en este punto es que en nada obsta, para el TEAR, a la conclusión anterior, el hecho de que el cedente pueda, a su vez, ejercer otra actividad económica distinta (en este caso farmacia).

También podemos destacar que el propio TEAR advierte que este planteamiento ha sido recientemente ratificado por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (en la sentencia número 575/2019, de 24/09/2019), así como por el Tribunal Económico-administrativo Central (en resolución de 08/10/2019, reclamación económico-administrativa número 18/2016).

En otro orden, la entidad reclamante también materializó la RIC mediante la suscripción de participaciones de una entidad dedicada a la explotación de un parque eólico mediante la venta de la energía producida a la red eléctrica.

En la redacción aplicable *ratione temporis*, la materialización indirecta a través de la fórmula del artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994 exigía que la entidad participada realizara una inversión inicial, es decir, que materializara la RIC de los suscriptores necesariamente por las letras A y B de este mismo apartado. (Sabemos que esto cambia con a la redacción ofrecida por el Real Decreto-ley 15/2014, el cual permite que la participada realice inversiones de las letras A, B, B bis y C).

Pues bien, la Inspección, y así lo confirma el TEAR, considera que la inversión que realiza la entidad participada en un parque eólico no supone una inversión inicial. En particular, además de no encajar en ninguna de las otras categorías de inversión inicial, el TEAR considera que la adquisición del parque eólico no es subsumible en la modalidad de creación de un nuevo establecimiento, por cuanto la entidad participada adquirió dicho parque a un tercero cuando el mismo se hallaba ya en funcionamiento, siendo que el artículo 8.1 del Reglamento de desarrollo de la

Ley 19/1994 considera que una inversión, para ser inicial, en esta concreta categoría (esto es, en la categoría de inversión inicial consistente en la creación de un establecimiento) ha de conllevar la puesta en funcionamiento del mismo por primera vez para el desarrollo de una actividad económica.

En este sentido afirma el TEARC que comparte las consideraciones expuestas por la Inspección que conllevan la inadmisión, a efectos de cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora de la RIC, de la inversión efectuada por la entidad, toda vez que resultaría especialmente forzado y contrario a los objetivos del citado beneficio fiscal el pretender que un parque eólico que de manera indubitada se encontraba en funcionamiento desde mucho antes de su adquisición por la sociedad participada, pueda servir como materialización de la RIC ya que, en modo alguno, podemos encontrarnos ante una "inversión inicial", y es que, el mismo concepto de inversión inicial (con sus diversas variantes de creación, ampliación, diversificación y transformación) lleva implícito la concurrencia de un elemento de novedad, de diferenciación respecto de lo que anteriormente existía y, en esa tesitura, la adquisición de un establecimiento que continúa funcionando produciendo el mismo tipo de bien al igual que hacía previamente, no puede ser válida para materializar la RIC, pues lo contrario supondría consagrar la posibilidad de gozar de dicho beneficio fiscal a simples cambios de titularidad que nada nuevo aportan puesto que nada nuevo se "inicia" con tal inversión.

Comentario personal:

Aparte de resaltar el interés del análisis de categorías que ya van siendo más importantes, como es la de inversión inicial, hemos de remitirnos al número anterior de la revista donde hicimos un repaso de la doctrina y las resoluciones concernientes a las comunidades de explotación de bienes.

RIC/2007. Intereses de demora. Tampoco cabe anatocismo con la redacción del Real Decreto-ley 12/2006.

- Reclamación nº 38-00012-2018, de fecha 5 de junio de 2020. Sala de Las Palmas SC. Única instancia general.

El Tribunal concluye que la práctica del anatocismo en la regularización de la reserva para inversiones en Canarias sigue estando vedada, dado que ningún cambio jurisprudencial en la materia ha llegado a conocimiento de la Sala con la nueva regulación normativa de este beneficio fiscal, vigente a partir de 01/01/2007, tras las modificaciones efectuadas en el artículo 27 de la Ley 19/1994 por el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre.

La Sala llama la atención sobre una, a su juicio, inadecuada remisión del acuerdo de liquidación a la resolución de esa misma Sala TEAR de 28/07/2015 (reclamaciones nº 35/02762/2013 y 35/03034/2013), así como a la resolución de 27/11/2014 (reclamación nº 35/01977/2012 y acumuladas), las cuales no sustentan la liquidación de intereses sobre intereses, admitiendo únicamente la liquidación de intereses de demora (intereses RIC), en el ejercicio en que se verifica el incumplimiento de los requisitos, más allá de que en dicho ejercicio exista o no una cuota tributaria positiva.

Comentario personal:

En primer lugar, ha de recordarse que, en particular, en la resolución de la reclamación nº 35/02762/2013, a la que se alude en la ahora reseñada, si bien es cierto que el Tribunal no entró a analizar expresamente la cuestión, sí confirmó la liquidación que había sido impugnada, liquidación la cual aplicaba el anatocismo con la redacción vigente desde el 01/01/2007.

Dicho lo anterior, podemos efectuar las reflexiones siguientes:

El apartado 16 del artículo 27 de la Ley 19/1994 de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la redacción ofrecida por el Real Decreto-ley 12/2006, para el caso de incumplimiento de los requisitos asociados a la consolidación del ahorro tributario que comporta la RIC, dispone que:

“Dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.”

Por tanto, en el caso de que se trate de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y respecto a incumplimientos que den lugar a la pérdida del beneficio fiscal de la RIC, la

integración se continúa realizando (al igual que con la redacción anterior al 1 de enero de 2007) en la base imponible del ejercicio en el que se produce el incumplimiento.

Ahora bien, en lo que se refiere a los intereses de demora (más en concreto, a la base de devengo de los intereses demora) que comporta la pérdida del incentivo fiscal, el último párrafo del artículo 27.16 dispone que:

“Se liquidarán en los términos previstos en la LGT y su normativa de desarrollo”.

Por tanto, en la redacción vigente ha desaparecido la mención que hasta entonces se contenía en el último párrafo del art 27.8 de las Ley 19/1994 (recordemos que antes se decía que *“sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente, calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible”*), de forma que, a la vista de la remisión expresa que en la actualidad se efectúa a la Ley 58/2003 General Tributaria, ha de entenderse que los intereses del apartado 16 del artículo 27 de la Ley 19/1994 deben calcularse sobre la cuota dejada de ingresar en el año de la reducción en la base imponible, es decir, en el período impositivo de aplicación de la RIC y no en el de regularización (o incumplimiento), como sucedía antes.

(Es claro, pues, que la integración debe seguir realizándose en base imponible, al igual que en la regulación anterior. Ahora bien, una cuestión distinta es la que se refiere a la base sobre la que se devengan los intereses de demora anudados a la regularización del incumplimiento. En este caso, la redacción de la norma ha variado sustancialmente. Antes precisaba que era la cuota derivada de la integración en base de la reserva regularizada. Ahora, se remite a las normas de la LGT).

En cuanto a la regulación de los intereses de demora, recordemos que esta obligación tributaria accesoria se regula en el artículo 26 de la Ley 58/2003 General Tributaria, el cual, en su apartado 3, sienta que:

“El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado (...)”.

De esta forma, en coherencia con el carácter indemnizatorio, de resarcimiento financiero, incluido dentro la naturaleza de los intereses de demora tributarios, la remisión a la LGT trae consigo que la base sobre la que se devengan los intereses del artículo 27.16 de la Ley 19/1994 ha de ser la cuota dejada de ingresar en su día (es decir, el ahorro previamente disfrutado que deviene improcedente).

La misma idea se desprende del artículo 122.2 de la LGT cuando establece que:

“Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de un incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos que a los que estuviese condicionado, el obligado tributario también deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada del incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora”.

De todo lo cual se infiere lo que, por otro lado, era lo más lógico: que los intereses de demora se giren sobre la cuota dejada de ingresar en su día.

En definitiva, dada la remisión expresa que la redacción actual del artículo 27 de la Ley 19/1994 efectúa a la Ley 58/2003 General Tributaria, cabe entender que, habida cuenta el carácter indemnizatorio que tienen los intereses de demora, la base de cálculo de los citados intereses ha de ser ahora necesariamente la cuota dejada de ingresar en el año de la aplicación del beneficio y no la que resulte del año de incumplimiento como consecuencia de la integración en la base imponible de la cuantía regularizada. Aspecto este que parece no admite controversia.

Ahora bien, cuestión distinta, pero relacionada con la anterior, es la que se refiere al anatocismo, es decir, a si los intereses del artículo 27.16 de la Ley 19/1994 forman parte o no de la cuota sobre la que han de girarse a los intereses de demora del artículo 26 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Recordemos que era doctrina consolidada que, bajo la vigencia de la anterior redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994, los intereses derivados de la regularización de la RIC no debían formar parte de la base de devengo de los intereses de demora liquidados por la Administración tributaria. Esta postura descansaba, en síntesis, en las siguientes razones:

- Por un lado, la doctrina venía a señalar que la redacción originaria del artículo 27 de la Ley 19/1994 no dejaba claro si los intereses derivados de la pérdida sobrevenida del incentivo fiscal debían ser autoliquidados por el sujeto pasivo (es decir, incluidos por él mismo en la autoliquidación del ejercicio en que se producía el incumplimiento) o bien habrían de ser liquidados por la Administración en un acto ulterior y distinto, razón por la cual la liquidación de la Inspección —que, en definitiva, suplía al sujeto pasivo en la regularización espontánea que este no efectuó— no debía incluir en la cuota del acta (sobre la que se giran los intereses de demora), los intereses derivados de la pérdida de la RIC.

- Y, por otro lado, desde una perspectiva más amplia, la doctrina también señalaba que, al margen de la redacción concreta del artículo 27, el anatocismo es una figura excepcional en nuestro ordenamiento jurídico que debe estar expresamente prevista en una norma para poder ser aplicada.

Pues, en materia de anatocismo en general, en un primer momento, los órganos judiciales y económico administrativos comenzaron a contemplar la polémica desde la perspectiva de si el interés de demora tributario (en general, y no solo los de la RIC) era simple o compuesto, esto es, si los intereses devengados en un período se acumulaban o no a la base de devengo del siguiente o, lo que es lo mismo, en términos financieros, si procedía o no capitalización de intereses.

Para tal análisis, se partió del Derecho Común, llegado a la conclusión, que antes adelantamos, según la cual en nuestro ordenamiento jurídico el anatocismo es una figura excepcional, que debe estar expresamente prevista en una norma para poder aplicarse.

En este orden, el Código Civil señala que:

Art. 1109.

Los intereses vencidos devengan el interés legal desde que son judicialmente reclamados, aunque la obligación haya guardado silencio sobre este punto.

En los negocios comerciales se estará a lo que dispone el Código de Comercio.

El Tribunal Supremo (baste citar, entre otras muchas, la sentencia recaída en recurso de casación 8667/1994, de 02/10/199) sentó que, conforme al art. 1109 del Código Civil, el interés simple está implícito como regla general en nuestro ordenamiento, en tanto que el interés compuesto ha de ser pactado expresamente, lo cual trae consigo que, para que la Administración pueda girar interés compuesto, es necesaria una habilitación normativa singular.

Por este motivo, el interés de demora que regula el artículo 26 de la Ley 58/2003 General Tributaria se aplica sin capitalización de intereses, es decir, como interés simple, a pesar de que la norma tributaria guarde silencio sobre este punto.

Un tema relacionado, pero en realidad diferente, con el anterior es el que se refiere a si los intereses de demora pueden formar o no parte de una cuota que, a su vez, genere intereses. Es decir, no nos referimos a la técnica financiera general de interés simple o compuesto, sino a si, en algún caso, puede existir una cuota o deuda que incluya puntualmente unos intereses que, a su vez, puedan generar nuevos intereses. Y la solución que adoptó la doctrina a este

respecto fue la misma: como norma general tal cosa no podrá ser así, salvo que, eso sí, una norma expresamente lo contemple. Es decir, no se trata de una prohibición absoluta sino de una norma general susceptible de excepción normativa expresa.

De hecho, en nuestro ordenamiento tributario, encontramos ejemplos claros de anatocismo admitidos sin ninguna dificultad, como son los intereses del período ejecutivo. Del artículo 161 de la Ley 58/2003 General Tributaria y del artículo 72 de Reglamento General de Recaudación (aprobado por Real Decreto 939/2005) se desprende que el interés de demora del período ejecutivo se gira sobre la deuda no ingresada en período voluntario, la cual, a su vez, en el caso de liquidaciones practicadas por la Administración, puede incluir intereses de demora como consecuencia del retraso inherente al incumplimiento por parte del contribuyente de su deber de ingreso derivado de una correcta presentación de autoliquidación en plazo.

Por tanto, situada ya la cuestión en sus justos términos, la cuestión que ahora analizamos versa sobre si en la regularización de incentivos fiscales disfrutados en ejercicios anteriores, por incumplimiento de los requisitos a los que su consolidación quedaba condicionada, procede o no el anatocismo, es decir, girar intereses sobre intereses en caso de que tal regularización se lleve a cabo por la Administración. Como decimos la cuestión es extrapolable a la pérdida sobrevinida de todos los incentivos fiscales, si bien nosotros vamos a centrar nuestro análisis en lo que ahora nos interesa, que es la regularización de RIC dotada en períodos anteriores.

Pues bien, entendemos que la cuestión ha de abordarse en los mismos términos antes expuestos. Esto es, partiremos de las razones que, bajo la redacción anterior de la RIC, obligaban a excluir esta posibilidad (el anatocismo), para ver si las mismas siguen concurriendo o no en la regulación vigente.

En este orden, en cuanto a la claridad de la norma en lo que se refiere a quién es el obligado a liquidar tales intereses, la redacción vigente del artículo 27 de la Ley 19/1994 se limita a señalar que los intereses derivados de la regularización (espontánea o, en su defecto, administrativa) “*se liquidarán en los términos previstos en la LGT y su normativa de desarrollo*”.

Por tanto, hemos de remitirnos otra vez a la Ley 58/2003 General Tributaria, y a su artículo 122.2, el cual, como sabemos, dispone que:

“Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de un incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos que a los que estuviese condicionado, el obligado tributario también deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada del incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora”.

De esta norma se desprende con claridad meridiana que los intereses de demora derivados de la pérdida sobrevenida de incentivos fiscales forman parte de la deuda a ingresar con la autoliquidación.

En consecuencia, sentado con la redacción vigente no cabe duda de que los intereses del artículo 27.16 de la Ley 19/1994 han de ser calculados por el propio sujeto pasivo incumplidor (e incluidos en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento), a la hora de analizar la posible admisión (o no) del anatocismo, nos resta tan sólo verificar la segunda limitación u obstáculo que con la redacción anterior existía, es decir, la ausencia de habilitación normativa. Hemos de pasar a comprobar, pues, si existe ahora (o no) una norma tributaria que para estos supuestos permita el anatocismo, por cuanto, de no ser así, imperará la norma general implícita en nuestro ordenamiento contraria a esta posibilidad.

Pues bien, se puede concluir que, si bien el artículo 27 de la Ley 19/1994 no contiene una habilitación directa del anatocismo, sí la contempla de manera indubitada e inevitable cuando, para regular este punto, se remite a la LGT. La habilitación expresa sí se produce, aunque por remisión. En efecto, una vez que queda claro que los intereses de demora calculados por el sujeto pasivo y derivados de la regularización de incentivos fiscales aplicados en períodos previos forman parte de la cantidad a ingresar en la correspondiente autoliquidación, es decir, forman parte de la cuota en voluntaria, se comprende que, de no haberlo hecho así el propio obligado tributario, nos hallaremos ante un retraso que generará, a su vez, intereses de demora devengados sobre la base de dicha cuota en voluntaria (o sea, hablaremos de una cuota en voluntaria que incluye, o debía incluir, aquellos intereses derivados de la pérdida del incentivo fiscal). Al formar parte los intereses del artículo 122.2 de la LGT de la cantidad a ingresar en la correspondiente autoliquidación, resulta inmediata la aplicación del artículo 26.2 del mismo texto legal cuando señala que:

“2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

(...)

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo”.

Así pues, en la actualidad, la norma tributaria, esto es el artículo 27.16 de la Ley 19/1994 (redacción aplicable a reservas dotadas con cargo a beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados desde el 01/01/2007), puesto en relación con el artículo 122.2 de la LGT y

este a su vez con el artículo 26 de la LGT, más que permite, exige el anatocismo, a diferencia de lo que sucedía con la redacción anterior del mencionado artículo 27 de la Ley 19/1994.

Así pues, en nuestra opinión, el anatocismo en la RIC ahora viene impuesto por la norma, pero no porque la doctrina al respecto haya variado, (como parece decir el Tribunal cuando señala que “*ningún cambio jurisprudencial en la materia ha llegado a conocimiento de esta Sala*”), sino porque lo que ha cambiado es el propio artículo 27 que se remite a la LGT, la cual prevé y admite el anatocismo en la pérdida sobrevenida de incentivos fiscales.

RIC/2007. Materialización. Personas físicas. Es necesario de que la fecha de dotación contable conste en el expediente para fijar el dies ad quem del plazo de materialización.

- Reclamación nº 38-02002-2017, de fecha 4 de junio de 2020. Sala Desconcentrada de SC de Tenerife. Única instancia general.

Considera la Sala (haciendo suyo del criterio de la resolución de 30 de noviembre de 2017 del TEAR de Canarias, reclamación 35/01136/2016 y acumulada y de la resolución del TEAC de 8 de febrero de 2018 R.G. 2831/2015) que el plazo de materialización en el caso de personas físicas será de tres o cuatro años en función de cual haya sido la fecha de dotación contable. Así, en el caso de que la dotación coincida con el cierre del ejercicio y el devengo del impuesto (31 de diciembre) la materialización será de tres años desde dicha fecha; en el caso en el que la dotación tenga lugar en el ejercicio siguiente (ciertamente, lo más habitual en la práctica), entonces será el devengo de ese ejercicio siguiente el que marcará el inicio del cómputo del plazo de los tres años lo que supondrá que el contribuyente dispondrá de cuatro años para materializar la reserva desde la obtención del beneficio, igual que ocurre con las personas jurídicas.

Sin embargo, en el caso analizado la Administración no requirió dicha información, así como tampoco se encuentra en la documentación aportada por el recurrente en el expediente electrónico referencia alguna a la dotación contable. Y sin esa información no se puede establecer si el plazo de materialización de la RIC es de 3 ó 4 años a contar desde el ejercicio de obtención del beneficio fiscal.

Por el ello la Sala anula la liquidación, ordenando la retroacción de actuaciones para que se requiera la aportación de asiento contable de las dotaciones a la RIC.

Comentario personal.

En el mismo sentido podemos citar la resolución recaída **en reclamación nº 38-02037-2017, de fecha 4 de junio de 2020, de Sala Desconcentrada de SC de Tenerife, dictada en única instancia general.**

En el número anterior de la Revista, reseñábamos la resolución del **TEAC de reclamación 00/05172/2016, de fecha 8 de octubre de 2019, dictada en única instancia general**, donde, en un caso igual, el Tribunal Central estimó en parte la reclamación para que la Inspección comprobara el momento en que se realizó la dotación y poder determinar así si la regularización por falta de inversión en plazo se realizó o no en el ejercicio correcto y, en caso de finalizar en un ejercicio posterior al regularizado, comprobar si se cumplen los restantes requisitos. (En el número anterior de la revista, dijimos que la anulación fue con retroacción, infiriendo que esto es lo que ordenaba el Tribunal, toda vez que quería que se completara la instrucción; ello no obstante, hemos de advertir que, salvo error u omisión, el TEAC no utilizaba expresamente el término retroacción).

El TEARC, en la Sala de Las Palmas, adopta la misma decisión que la Sala Desconcentrada en Tenerife, aplicando el criterio del Tribunal Central. En este orden, en la resolución de la **reclamación 35-01231-2016, de 31 de enero de 2020**, que versaba igualmente sobre la materialización de una RIC dotada por una persona física, al no constar en el expediente la fecha en que por parte del contribuyente se llevó a cabo la dotación de la reserva, anuló por este motivo la liquidación impugnada. Ahora bien, nada dijo en su resolución acerca de que la mencionada anulación era para que la Inspección pudiera determinar posteriormente dicha fecha, ni ordenaba expresamente la retroacción. No obstante, por pura congruencia, la solución no debe ser distinta a la indicada por la Sala de Tenerife ni por el TEAC.

También podemos citar una resolución, en este caso del **TEAC, la 00-7331-2016, de 8 de octubre de 2019**, donde el Tribunal Central anula sin más la liquidación administrativa. En este caso, la Inspección, aplicando lo que se infería de las sentencias del TS, regularizaba por falta de materialización la RIC/07 en el ejercicio 2010 y la RIC/08 en el ejercicio 2011. En el expediente sí constaba la fecha de dotación contable, que era en el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio, es decir, 2011 y 2012 respectivamente. El TEAC entiende entonces que la Inspección comprobó el requisito de materialización en un periodo en el que todavía no había finalizado el plazo para ello, por lo que anula sin más la liquidación administrativa.

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS

DAF. No cabe aplicar en ejercicios no prescritos una deducción que se habría generado en un ejercicio prescrito sin haber consignado en ninguna autoliquidación dicho incentivo fiscal.

- Reclamación nº 35-01598-2017, de fecha 29 de noviembre de 2019. Sala de Las Palmas. Única instancia general.

Esta es la resolución antes reseñada relativa a la parte de la inversión financiada con subvenciones bajo la redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994 previa al 2007.

De forma subsidiaria, la reclamante solicita que la parte de la inversión que no se considera apta para la RIC (es decir, la subvencionada) se considere que generó deducción por inversiones en Canarias, en la modalidad de deducción por activos fijos, en el ejercicio de inversión, para aplicarla en el período objeto de comprobación.

El TEAR hace suyas las consideraciones de la Inspección, en orden a que no es posible acceder a la pretensión del interesado, pues el ejercicio en que se efectuó la inversión (y se habría generado el derecho a la deducción) se encuentra prescrito y ni la Administración ni el sujeto pasivo pueden generar DIC alguna en el mismo. Recordemos que la generación de DIC tendría que instrumentarse vía rectificación de su autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se acometió la inversión, dado que, como señalan diversos órganos de revisión, esta sería la forma adecuada de generar deducciones previamente no consignadas en las declaraciones, v.gr. el TEAR de Canarias en resolución 35/03333/2010:

"En conclusión, que como se indica de forma correcta tanto en el acuerdo de liquidación provisional como en la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra aquella, si la reclamante no había incluido en su autoliquidación de los ejercicios 2003 y 2004 las correspondientes deducciones por inversiones, pudo posteriormente proceder a rectificar las mismas en los términos

del artículo 120.3 LGT"; comparten este criterio de cómo deben proceder los obligados tributarios para generar deducciones nuevas en ejercicios ya declarados, tanto el TEAC [resolución 2174/2004 de 21 diciembre 2006], la Audiencia Nacional [sentencia de 8 de julio de 2010 en recurso 93/07] como el Tribunal Supremo [sentencia de 8 de octubre de 2012 en recurso 5434/2010]).".Estando prescrito el ejercicio 2008, no procede ya la modificación de ningún concepto allí incluido, ni en sentido perjudicial para el contribuyente, pero tampoco en sentido favorable, por ninguna vía procedimental, incluida la rectificación de autoliquidaciones".

Comentario personal:

En el nº anterior de la revista reseñábamos la resolución recaída en reclamación nº 35-03356-2016, de fecha 31 de julio de 2019, Sala de Las Palmas, única instancia general, donde el TEAR venía a señalar que si el obligado tributario había consignado en una autoliquidación la generación de un DIC en un ejercicio distinto (el de la entrada en funcionamiento) al que correspondía su imputación temporal (la puesta a disposición), esto no impedía que la misma pudiera ser tenida en cuenta, pese a que el ejercicio de correcta generación ya estuviese prescrito en el momento de desarrollarse las actuaciones inspectoras. Es decir, el TEAR vendría a considerarla generada y no aplicada en el ejercicio de la puesta a disposición y aplicada correctamente en el ejercicio objeto de comprobación.

Ello no obstante, como se observa en la resolución ahora reseñada, el TEAR sigue manteniendo su criterio de que no es posible que el interesado invoque deducciones asociadas a inversiones realizadas en ejercicios prescritos, pero con proyección futura a ejercicios no prescritos, en cuyo caso no cabe admitir la aplicación solicitada.

Y lo anterior es así, como confirma la resolución que ahora nos ocupa, también en el caso de que lo que se pretenda sea una reordenación de inversiones, es decir, inversiones afectadas a la materialización de la RIC (que no se admiten en fase de mantenimiento) y que el interesado solicita que se asocien la DIC.

ZONA ESPECIAL CANARIAS

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

ZEC. Competencia de la AEAT sin necesidad de un previo pronunciamiento del Consorcio. No es necesario instar conflicto en la aplicación de la norma.

- Recurso 00-00478-2019, de fecha 3 de diciembre de 2019. Recurso de alzada interpuesto por el interesado.

Frente a la resolución del TEAR dictada en primera instancia, mediante la que se desestimaba la reclamación por la que se confirmaba la liquidación que regularizaba el tipo de gravamen de la ZEC debido al incumplimiento de los requisitos para insertarse en su ámbito subjetivo, se interpone recurso ante el TEAC en el cual el recurrente viene a sostener que el artículo 141 e) de la LGT no ampara las facultades de la Inspección de los tributos en esta materia con el argumento de que no nos hallamos ante un incentivo fiscal sino ante un régimen fiscal especial, de manera que control de la Inspección se circunscribe a la aplicación de los incentivos fiscales existentes en dicho régimen, pero no al encuadramiento de la sociedad dentro de la ZEC (del régimen especial), lo cual compete solo a la Consorcio de la ZEC conforme al artículo 37 de la Ley 19/1994. Por ello el recurrente defiende que la AEAT, en cuanto ente encargado de aplicar el sistema tributario, ejerce una función de segundo nivel. Sería en el momento en que el Consejo Rector del Consorcio, determinara que una sociedad incumple los requisitos para ser incluida en la Zona Especial Canaria, cuando nacería el derecho de la AEAT, a regularizar la situación tributaria con motivo de esa exclusión.

El TEAC, al igual que en su día hizo el TEARC, rechaza de plano la tesis del contribuyente, recordando que la competencia de la Administración Tributaria se extiende, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 141.e) de la LGT, a la *"comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales"*. Asimismo, el artículo 71.2 de la Ley 19/1994 dispone: *"2. Las resoluciones del Consorcio de la Zona Especial Canaria que recaigan como consecuencia de la incoación de los expedientes sancionadores dimanantes del régimen previsto en este capítulo no impedirán el ejercicio de las competencias que el ordenamiento jurídico atribuye a las Administraciones tributarias en orden a la verificación del cumplimiento de los requisitos exigidos por la presente Ley a las entidades de la Zona Especial Canaria para el disfrute de los beneficios fiscales contemplados en la misma"*.

Con base a ello el TEAC, al igual que hizo el TEARC, concluye que, si bien la tramitación de la inscripción en el Registro de la ZEC debe realizarse ante el Consorcio de la ZEC, quien ostenta también las funciones de vigilancia y supervisión de las actividades desarrolladas por las entidades de dicha Zona, ello no es óbice para que, en el ejercicio de su actividad, la Administración de los Tributos pueda verificar el cumplimiento de los requisitos exigibles a las entidades de la ZEC, toda vez que la inscripción en la misma conlleva el disfrute de determinados beneficios fiscales encaminados a promover el desarrollo económico y fiscal de Canarias. Y la aplicación de un tipo impositivo reducido para las entidades de la ZEC no cabe duda de que es un beneficio fiscal. Así lo demuestra el hecho de que su encuadramiento dentro de la Ley 19/1994 se produzca en la Sección 2ª del Capítulo III del Título V denominado "*Régimen fiscal*", disponiendo el último artículo de dicha Sección lo siguiente: "*Artículo 52. Pérdida de beneficios fiscales. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en el artículo 31 de esta Ley determinará, sin perjuicio de la revocación o cancelación de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, la pérdida del derecho al disfrute de los beneficios fiscales establecidos en el presente título (...)*". En conclusión, el TEAC entiende que Inspección actuó en el ejercicio de sus competencias, siendo la misma ajustada a Derecho, por lo que desestima las alegaciones del recurrente.

Comentario personal:

En el mismo sentido, en el número anterior de la Revista reseñábamos la resolución de la Sala del TEAR en Las Palmas, recaída en reclamación nº 35-01130-2017, de fecha 30 de septiembre de 2019, en la que afirmaba la competencia de la AEAT para verificar el cumplimiento de los requisitos para insertarse y mantenerse en la ZEC, como presupuesto de aplicación del tipo de gravamen reducido propio de esta zona.

Como vemos el criterio del TEAR es compartido plenamente por el TEAC en esta resolución.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL

ZEC. Creación neta de puestos de trabajo. Existe actividad preexistente, aunque se introduzcan cambios o mejoras en dicha actividad cuando pasa a desarrollarse en la ZEC

- Reclamación nº 35-01750-2017, de fecha 20 de diciembre de 2019. Sala de Las Palmas. Única instancia general.

La Inspección no admite la aplicación del tipo de gravamen ZEC a una entidad de nueva creación inscrita en el registro administrativo, por cuanto entiende que desarrolla la misma actividad de otra entidad preexistente sin efectuar una creación neta de cinco puestos de trabajo.

Se trataba de una sociedad que promocionaba (comercializa) productos médicos de una sola entidad extranjera. En un momento dado, se constituye otra entidad la cual se incardina dentro de la ZEC, que tiene los mismos socios y administradores y que pasa a contratar a los mismos trabajadores que antes prestaban servicios en otra empresa preexistente.

Parece deducirse que la nueva sociedad inscrita en la ZEC, compraría un local contiguo y comunicado con el de la sociedad preexistente, se entiende que para cumplir con el requisito de inversión mínima. Ello no obstante, como decimos, la Inspección entiende que se ha incumplido el requisito de creación neta de empleo, habida cuenta en el ejercicio anterior de la misma actividad bajo distinta titularidad.

La entidad reclamante se opone a lo anterior señalando que la entidad ZEC realiza una actividad distinta de la anterior, por cuanto ahora pasa a comercializar productos médicos más especializados que necesitan un asesoramiento para el usuario.

El TEAR no admite la tesis de la reclamante. Viene a decir el TEAR, haciendo suyas las conclusiones de la Inspección, que una cosa es que la actividad de la nueva sociedad pudiera suponer la prestación de servicios mejorados o la implementación de nuevas fórmulas a comercializar que incorporen los avances logrados, así como la promoción de una segunda división médica, y otra distinta es que haya pasado a ejercerse una actividad diferente, máxime cuando es la misma estructura de humana, con la misma capacitación, la que pasaría a desarrollar la nueva (y supuesta) actividad de comercialización de los productos médicos del mismo cliente anterior.

Llama la atención el TEAR de lo que se ha producido es una destrucción de empleo (despido de trabajadores) para de manera inmediata (y, por tanto, con la misma capacitación) ser contratados por la entidad ZEC, lo que es contrario e improcedente conforme al espíritu y finalidad del incentivo fiscal aplicado.

Comentario personal:

La finalidad de la ZEC es contribuir a la diversificación de actividades escasamente implantadas en Canarias, mejorando así el tejido empresarial con lo que ello conlleva en aras al progreso económico y social del archipiélago y a la creación de empleo, incentivando dicha diversificación, entre otras fórmulas, otorgando un tipo super reducido en el IS (4 por 100).

Por tanto, si alguien quiere iniciar una actividad poco implantada (es decir, de las incluidas en la lista de actividades autorizadas para la ZEC) puede presentar una solicitud de inscripción al Consorcio de la Zona Especial, quien autorizará la inserción en dicha Zona a la vista de la memoria descriptiva presentada, contando con la valoración del Comité Técnico, al objeto de garantizar que el proyecto satisface la finalidad del incentivo y condicionado a que se cumplan las exigencias que contempla la ley para que, a cambio del ahorro tributario otorgado, el beneficiario despliegue una actividad que repercuta favorablemente en el progreso y desarrollo del archipiélago (inversión mínima, creación de empleo etc.).

Ahora bien, que una actividad esté poco implantada en Canarias, no significa que no lo esté en absoluto. Puede estarlo (implantada), pero no mucho. Así pues, del mismo modo que quien pretenda iniciar ex novo una actividad de estas características puede insertarse en la ZEC creando empleo y haciendo inversiones, quien la viniera desarrollando desde antes también podrá hacerlo, si bien, como es lógico y natural para atender a la finalidad de coadyuvar al progreso económico y social, creando empleo y realizando inversiones de una forma neta en comparación con la situación preexistente a insertarse en la ZEC.

En consecuencia, en supuesto de preexistencia en la actividad (esto es, como indica la ley, cuando se haya ejercido anteriormente la misma actividad bajo la misma o bajo otra titularidad) es imprescindible que concurra el efecto neto indicado.

Llegado a este punto, lo que resta por dilucidar (porque la ley no lo define expresamente) es cuándo hay preexistencia de actividad. Y es a esta tarea a lo que nos puede ayudar la resolución que ahora nos ocupa, por cuanto deja claro que unas mejoras cuantitativas o cualitativas no suponen el desarrollo de una nueva y distinta actividad, sino que deberemos hallarnos a una actividad diferente, lo que, se supone, exigiría una clasificación distinta en el IAE.

Como se comprende, en la práctica, lo anterior se encuentra íntimamente relacionado con fenómenos de sucesión en la empresa, los cuales no tienen por qué conllevar, al menos teóricamente, una sucesión en la actividad. Es decir, hipotéticamente, la estructura de medios materiales y humanos de una entidad podrían pasar a otra entidad distinta para ejercer en sede de esta última un objeto diferente. Ahora bien, no podemos olvidar que una empresa es un conjunto organizado y especializado para un determinado propósito, de forma que si los administradores, los trabajadores con la misma capacitación, los medios materiales, simplemente se transfieren de manera inmediata de una entidad preexistente a otra de nueva creación, coincidiendo la mayoría de clientes y proveedores, la sucesión de la empresa pone de manifiesto que también lleva consigo una sucesión en la actividad.

ZEC. Base imponible ZEC. No incluye las rentas derivadas de prestación de servicios con medios radicados fuera de Canarias.

- Reclamación nº 35-02570-2017, de fecha 5 de junio de 2020. Sala de Las Palmas. Única instancia general.

El método de determinación de la parte de la base imponible a la que resultar aplicable el tipo reducido del 4 % se encuentra en el artículo 44 de la Ley 19/1994. En dicho método, se multiplica la base imponible total por el porcentaje resultante de una fracción en cuyo denominador figurarán:

"(...) a) Las transmisiones de bienes muebles corporales efectuadas en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria. (...)

b) Las transmisiones de bienes inmuebles que formen parte del activo inmovilizado afecto a la actividad, incluidos los derechos reales sobre los mismos, cuando los bienes estén situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.

c) Las prestaciones de servicios que se efectúen con los medios de la entidad que estén radicados o adscritos al ámbito de la Zona Especial Canaria. A estos efectos, tendrán esta consideración las operaciones con bienes y servicios realizadas mediante el uso de tecnologías de la información y las telecomunicaciones, con los medios de la entidad radicados o adscritos al ámbito de la Zona Especial Canaria y en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

d) Las operaciones realizadas desde los centros de actividad de la entidad de la Zona Especial Canaria situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria destinadas a sus sucursales situadas fuera de dicho ámbito geográfico, cuando las mismas se hayan utilizado por la sucursal para la entrega de bienes o la prestación de servicios a terceros(...)".

La Inspección considera que parte de la facturación del obligado está relacionada con servicios de consignación prestados a buques en puertos ubicados fuera del ámbito de la ZEC. Tales servicios no guardan relación alguna con Canarias, pues toda la prestación de servicios gira en torno a un beneficiario situado fuera del archipiélago, sin ningún vínculo con éste y, por tanto, no es posible considerar que a estos servicios relacionados con puertos no ubicados en la ZEC pueda aplicárseles el tipo de gravamen especial del 4 %.

El TEAR partiendo de que los servicios que presta el obligado tributario están relacionados con la consignación de buques en puertos ubicados fuera de la Zona Especial Canaria, entiende que los mismos no guardan relación alguna con Canarias. Se prestan a un buque atracado en puerto no ZEC y se contratan servicios y suministros a empresas ubicadas en el puerto de atraque, siendo el beneficiario de tales servicios un buque que en ningún caso pasa por Canarias. Así, tanto el comercio del que es vehículo el buque como la actividad económica que se genera alrededor de su atraque, no redundan en beneficio del archipiélago.

Si la mera coordinación de servicios, dice el TEAR, por parte del obligado bastara para considerar esta actividad susceptible de considerarse realizada efectiva y materialmente en Canarias, el precepto, y casi la ZEC misma, quedarían virtualmente vacías de contenido, por cuanto la comunicación por vía electrónica ha pasado de ser la excepción para convertirse en la norma, y por tanto las empresas podrían incluir en la base imponible a la que aplican el 4 % la facturación de los servicios que prestaran en cualquier lugar del mundo a través de medios de otras entidades, algo que obviamente no es lo que persigue la norma en su exposición de motivos.

Lo que la norma pretende, como ya se ha expuesto, es coadyuvar al desarrollo económico y social de las islas Canarias mediante la atracción de

empresas que operen, inviertan y creen empleo en las islas, no que utilicen la zona especial como un mero refugio desde el que operar libremente con una levísima presión fiscal. La inscripción como entidad ZEC no puede servir en modo alguno de "patente de corso": los cuantiosos beneficios fiscales otorgados llevan aparejados el cumplimiento estricto de una serie de requisitos que permitan la consecución de los objetivos perseguidos por la norma, y sirvan así de contrapeso a la merma de la recaudación pública que tales beneficios suponen.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL SISTEMA TRIBUTARIO CANARIO

(febrero 2020 – julio 2020)

DIEGO LÓPEZ TEJERA

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

LEY GENERAL TRIBUTARIA

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. DECLARADA LA CADUCIDAD DE UN EXPEDIENTE INICIADO POR DECLARACIÓN, LOS ACTOS DEL MISMO, INCLUYENDO LA DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO, NO INTERRUMPEN EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A LIQUIDAR, POR LO QUE SÓLO PUEDE REINICIARSE EL PROCEDIMIENTO SI NO HA TRANSCURRIDO EL PLAZO LEGALMENTE ESTABLECIDO (TS, SENTENCIA 03.06,2020, RECURSO Nº. 6.164/2017; PONENTE: JESÚS CUDERO BLAS)

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. ANULADA EN LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA UNA COMPROBACIÓN DE VALORES POR FALTA DE MOTIVACIÓN Y, POR ENDE, LA LIQUIDACIÓN, ORDENANDO RETROTRAER LAS ACTUACIONES PARA UNA NUEVA COMPROBACIÓN Y LIQUIDACIÓN, LA ADMINISTRACIÓN DEBE TRAMITAR EL PROCEDIMIENTO RETROTRAÍDO Y NOTIFICAR UNA RESOLUCIÓN AL INTERESADO EN EL PLAZO QUE RESTE DESDE QUE SE REALIZÓ LA ACTUACIÓN PROCEDIMENTAL CAUSANTE DE LA INDEFENSIÓN DEL INTERESADO, EMPEZANDO A CONTAR EL PLAZO DESDE EL DÍA SIGUIENTE A AQUEL EN QUE SE COMUNICA LA RESOLUCIÓN ANULATORIA CON RETROACCIÓN DE ACTUACIONES AL ÓRGANO COMPETENTE PARA LLEVARLA A EFECTO. DECLARACIÓN DE CADUCIDAD IMPROCEDENTE (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.02.2020, RECURSO Nº. 064/2019; PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. PROCEDIMIENTO INSPECTOR. PLAZO DEL ARTÍCULO 170.5 RGAT PARA INICIAR LAS ACTUACIONES INSPECTORAS CON LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS SELECCIONADOS, CONFORME A LA PLANIFICACIÓN: SU INCUMPLIMIENTO NO PRODUCE CONSECUENCIAS JURÍDICAS EN LAS ACTUACIONES INSPECTORAS INICIADAS POSTERIORMENTE CON DICHOS OBLIGADOS AL SER UNA NORMA INTERNA DE CARÁCTER ORGANIZATIVO Y NO TRATARSE DE UN PLAZO ESENCIAL, POR LO QUE SÓLO DETERMINARÍA

UNA IRREGULARIDAD NO INVALIDANTE (TS, SENTENCIA 02.07,2020, RECURSO Nº. 3326/2017; PONENTE: ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE).

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. PROCEDIMIENTO INSPECTOR. EN LOS SUPUESTOS EN LOS QUE SE SOLICITA AUTORIZACIÓN JUDICIAL PARA LA ENTRADA EN DOMICILIO, LAS ACTUACIONES REALIZADAS CON CARÁCTER PREVIO AL INICIO DE UN PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA (EL CUAL SE PRODUCE MEDIANTE SU COMUNICACIÓN FORMAL AL OBLIGADO TRIBUTARIO), NO DEBEN CONSIDERARSE ACTUACIONES INSPECTORAS A EFECTOS DEL CÁLCULO DEL PLAZO DE DURACIÓN MÁXIMA REGULADO EN EL ARTÍCULO 150 DE LA LGT (TS, SENTENCIA 07.07,2020, RECURSO Nº. 641/2018; PONENTE: JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ).

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR. EN LAS INFRACCIONES QUE CAUSAN PERJUICIO PARA LA RECAUDACIÓN, PUEDE ACEPTARSE LA MÁXIMA DE QUE SIN LIQUIDACIÓN NO HAY SANCIÓN, PERO EN NINGÚN CASO LA DE QUE SIN LIQUIDACIÓN NO PUEDE HABER INICIO DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO SANCIONADOR. LA PRETENDIDA LIMITACIÓN PARA INICIAR EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR ÚNICAMENTE CUANDO SE HAYA NOTIFICADO PREVIAMENTE LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA, NI VIENE ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 209.2 LGT O EN CUALQUIER OTRA NORMA LEGAL O REGLAMENTARIA NI TIENE SUSTENTO EN LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL (TS, SENTENCIA 23.07,2020, RECURSO Nº. 1993/2019; PONENTE: ÁNGEL AGUALLO AVILÉS).

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

ELEMENTOS CONFIGURADORES DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. ES UNA NORMA PARCIALMENTE EN BLANCO, RESULTANDO SUFICIENTE EL DOLO EVENTUAL Y GENÉRICO AUNQUE DEBE ESTAR PRESENTE UN ELEMENTO DE MENDACIDAD. DOCTRINA DE LA IGNORANCIA DELIBERADA, COMO TRASUNTO AL ÁMBITO PENAL DEL CRITERIO CIVIL DE LA DILIGENCIA PROPIA DEL "BUEN PADRE DE FAMILIA". (JUZGADO DE LO PENAL Nº 5 DE S/C DE TENERIFE, SENTENCIA 31.03.2020, PROC. 207/2019. MAGISTRADO-JUEZ: BEATRIZ MÉNDEZ CONCEPCIÓN)

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

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (RIC): LOS BENEFICIOS A REINVERTIR DEBEN PROVENIR DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS; NO SE REALIZÓ PROMOCIÓN

INMOBILIARIA ALGUNA, SIN QUE EL ALTA EN EL IAE CORRESPONDIENTE A ESA ACTIVIDAD O QUE LA MISMA SE ENCUENTRE EN SU OBJETO SOCIAL SEAN INDICIOS QUE POR SÍ SOLOS PERMITAN PRESUMIR LA EXISTENCIA DE DICHA ACTIVIDAD ECONÓMICA (AN, SENTENCIA 27.02.2020, RECURSO Nº. 467/2016; PONENTE: JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA)

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. NO EXISTE INVERSIÓN INICIAL CUANDO CUANDO SE ADQUIEREN LOCALES QUE YA SE DISFRUTABAN COMO ARRENDATARIOS PUES DEBE PONERSE DE MANIFIESTO UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA INVERSORA QUE EXCEDE DEL RESULTADO MERAMENTE CONTABLE; PERO EN ESTE CASO, MÁS QUE ANTE UNA OPCIÓN DE COMPRA, ESTAMOS ANTE UNA COMPRAVENTA CON PAGO APLAZADO, HABIÉNDOSE ACREDITADO QUE LA INVERSIÓN PROVOCÓ UN AUMENTO DE LA CAPACIDAD PRODUCTIVA SE AUMENTÓ LA VIDA ÚTIL DEL INMUEBLE CON LA REHABILITACIÓN REALIZADA (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 03.03.2020, RECURSO Nº. 0500/2018; PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN)

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

NO SUJECCIÓN. APLICACIÓN EN EL ÁMBITO DEL IGIC DE LOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES EN MATERIA DE IVA CUANDO LA LEGISLACIÓN DE AMBOS IMPUESTOS ES IDÉNTICA, AL HABERSE PRODUCIDO UNA ARMONIZACIÓN POR VOLUNTAD DEL LEGISLADOR INTERNO, SIN PERJUICIO DE QUE EL TERRITORIO DE LAS ISLAS CANARIAS QUEDE FUERA DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL SISTEMA ARMONIZADO DEL IVA (TS, SENTENCIA 19.05.2020, RECURSO Nº. 6.528/2017; PONENTE: JOSÉ DÍAZ DELGADO)

TRIBUTOS CEDIDOS A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. HECHO IMPONIBLE: FALLECIDO EL HEREDERO SIN ACEPTAR LA HERENCIA DE SU CAUSANTE Y TRANSMITIDO A LOS SUYOS EL DERECHO A HACERLO, AL ACEPTAR ESTOS ÚLTIMOS LA HERENCIA DE SU CAUSANTE -QUE FALLECIÓ SIN ACEPTAR LA DEL SUYO- SE PRODUCE UNA SOLA ADQUISICIÓN HEREDITARIA Y, POR ENDE, UN SOLO HECHO IMPONIBLE, NO DOS HECHOS IMPONIBLES NI DOS DEVENGOS DEL IMPUESTO, PUES LOS HEREDEROS TRANSMISARIOS SUCEDERÁN DIRECTAMENTE AL CAUSANTE DE LA HERENCIA Y EN OTRA DISTINTA SUCESIÓN AL FALLECIDO HEREDERO TRANSMITENTE (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.03.2020, RECURSO Nº. 274/2018, PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

LEY GENERAL TRIBUTARIA

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. DECLARADA LA CADUCIDAD DE UN EXPEDIENTE INICIADO POR DECLARACIÓN, LOS ACTOS DEL MISMO, INCLUYENDO LA DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO, NO INTERRUMPEN EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A LIQUIDAR, POR LO QUE SÓLO PUEDE REINICIARSE EL PROCEDIMIENTO SI NO HA TRANSCURRIDO EL PLAZO LEGALMENTE ESTABLECIDO (TS, SENTENCIA 03.06,2020, RECURSO Nº. 6.164/2017; PONENTE: JESÚS CUDERO BLAS)

FJ 1º.- *Hechos y actos administrativos litigiosos relevantes para la actual controversia casacional.*

1. D. FC fallece el 15 de noviembre de 2006 y sus herederos presentan declaración por el impuesto sobre sucesiones con fecha 9 de junio de 2008.
2. El 12 de marzo de 2012 se declara la caducidad del procedimiento y se archivan las actuaciones.
3. El 24 de marzo de 2012 se notifica a los herederos propuestas de liquidación conforme a los valores declarados y el 18 de mayo de 2012 se les notifican liquidaciones provisionales.
4. El 26 de mayo de 2014 se inician tres procedimientos de comprobación de valores que dan lugar a tres liquidaciones de 1 y 2 de septiembre de 2014, en las que se afirma lo siguiente:

"Teniendo en cuenta que don FC fallece el 15 de noviembre de 2006 y el período de presentación del impuesto vencía el 15 de mayo de 2007, la prescripción operaba el 15 de mayo de 2011. El 9 de junio de 2008 se presenta declaración en relación con la herencia que interrumpe el plazo de prescripción naciendo un nuevo plazo hasta el 9 de junio de 2012. Con dicha presentación se inicia un procedimiento iniciado por declaración, el cual caducó al haber transcurrido el vencimiento del plazo máximo para resolver y notificar sin que se haya dictado resolución expresa, el 12 de

marzo de 2012 se declara la caducidad y el 18 de mayo de 2012 se notifica la liquidación provisional dentro del plazo de prescripción”.

5. El TEAR de Canarias rechaza este argumento y considera prescrito el derecho de la Administración a liquidar por la razón esencial de que, declarada la caducidad del procedimiento que se inició mediante la declaración de 9 de junio de 2008, todo lo realizado en dicho procedimiento caducado no interrumpe la prescripción, de suerte que: *“la presentación de la declaración por los sujetos pasivos (acto que inició el procedimiento caducado) no interrumpió la prescripción, la cual fue ganada el 15 de mayo de 2011.*

Por tanto, las liquidaciones que hoy se impugnan, que dimanar de procedimientos de comprobación de valores iniciados en 2014 han de ser anuladas por prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria”.

(...)

FJ 3º.- Aclaración previa: el auto de admisión no enfoca adecuadamente la cuestión controvertida.

1. El problema que el presente asunto plantea -y que se deduce de los hechos relatados en el fundamento jurídico anterior- no es tanto el de determinar cuál es el *dies a quo* del plazo de prescripción cuando el heredero realiza una declaración extemporánea, sino el de aclarar el alcance de la declaración de caducidad de un procedimiento iniciado como consecuencia de esa declaración extemporánea.

En el caso, en efecto, se formaliza la declaración extemporánea y se declara la caducidad del procedimiento a que da lugar dicha declaración, de manera que la cuestión (la única sobre la que giró el debate en la instancia) es tan simple como ésta: si esa declaración del sujeto pasivo forma parte del procedimiento caducado o es autónoma y distinta del mismo, de manera que solo las “actuaciones administrativas realizadas” (esto es, los estrictos trámites administrativos) pierden el efecto interruptivo de la prescripción, pues -según la parte recurrente- la ley distingue esas actuaciones de las del sujeto pasivo al afirmar (i) que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción -artículo 104 de la Ley General Tributaria- y (ii) que el plazo de prescripción se

interrumpe por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

Todo ello, en el bien entendido de que optar por una u otra hipótesis resulta esencial para resolver el litigio, pues no se suscita controversia entre las partes sobre la relevancia de esa respuesta: de incluirse la declaración extemporánea del heredero en el procedimiento caducado, se habría producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar; en caso contrario, aquella declaración tendría efecto interruptivo de esa prescripción y la liquidación no estaría afectada de esa ilegalidad.

2. Como también hemos visto en el fundamento jurídico anterior, a pesar de que la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 1 de diciembre de 2011 afirmó, en un supuesto muy similar al que nos ocupa, que aquella declaración (extemporánea) no forma parte del procedimiento caducado, la Sala de Canarias se aparta de dicha doctrina y considera que el procedimiento de gestión está integrado también por esa declaración, lo que determina la prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

3. De esta forma –y como ha sucedido en otras ocasiones- esta Sala se encuentra en la obligación de reformular las cuestiones que el auto de admisión suscita para atemperarlas a las exigencias del caso y con la finalidad de dar respuesta a las que, efectivamente, resultan relevantes para solucionar el litigio.

(...)

FJ 5º.- *Obligada remisión a nuestra sentencia núm. 1627/2019, de 25 de noviembre, dictada en el recurso de casación núm. 6270/2017.*

1. En el recurso de casación en el que se dictó dicha sentencia¹ –deducido también contra una decisión de la Sala de Canarias en relación con el impuesto sobre sucesiones- se planteaba, cabalmente, la misma cuestión que ahora nos ocupa: la de si la declaración extemporánea del heredero, que daba lugar al procedimiento de gestión del impuesto sobre sucesiones, interrumpía la prescripción del derecho de la Administración a liquidar cuando dicho procedimiento había concluido por caducidad. Dijimos entonces, y reiteramos ahora, lo siguiente:

¹ La citada sentencia ya fue reseñada en el nº 52 de la Revista “Hacienda Canaria” (Marzo 2020)

"La recurrente analiza el artículo 68.1.c de la LGT, en relación con el artículo 104.5 de la misma, y sostiene que, siguiendo el criterio seguido por la Audiencia Nacional en su sentencia de 1 de diciembre de 2011 (recurso 41/2009), la declaración, en tanto que acto de voluntad del sujeto pasivo, posee un efecto interruptivo de la prescripción que es autónomo respecto de las vicisitudes del procedimiento en que se inserta y al que da inicio, el cual deriva de modo directo de la previsión legal del art. 68.1.c) LGT.

Por tanto, las actuaciones que pierden eficacia interruptiva de la prescripción a los efectos del art. 104.5 LGT son las realizadas por la Administración dentro del procedimiento de gestión cuyo valor interruptivo de la prescripción encuentra su justificación legal en el art. 68.1.a) de la LGT.

Esta Sala no comparte esta interpretación, pues es evidente que dentro del procedimiento administrativo se pueden dar numerosos actos realizados a iniciativa del sujeto pasivo, aportación de pruebas, aceptación de diligencias, solicitudes de suspensión o aplazamiento, por poner algún ejemplo, que pudieran incardinarse en el supuesto previsto en el artículo 68.1.c) de la Ley General Tributaria, esto es, que pudieran constituir actos del obligado tributario dirigidos al reconocimiento o liquidación de la deuda tributaria, realizados de forma fehaciente y que pudieran interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. No encontramos en la normativa tributaria apoyo normativo que permita distinguir a estos efectos entre una declaración que inicia el procedimiento de liquidación en el impuesto sobre sucesiones y las llevadas a cabo de forma fehaciente por el mismo interesado dentro del mismo, siendo así que todas tendrían el mismo efecto interruptivo de la prescripción.

La cuestión no es si interrumpe la prescripción la declaración extemporánea del hecho sucesorio por parte del obligado tributario, sino si declarada la caducidad del procedimiento en que se inserta y al que da inicio, como las partes admiten, esta tiene un carácter autónomo, con lo que produciría un doble efecto, interrumpir la prescripción, al margen de lo que durara el procedimiento que abre y del que forma parte, y de otro lado, ser un elemento necesario y formal de dicho procedimiento.

De admitir la tesis de la recurrente, la previsión del artículo 104.5 de la Ley General Tributaria, en cuanto prevé que la declaración de caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las

actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción, carecería de efectos jurídicos, pues la conculcación del plazo para culminar el procedimiento, so pena de incurrir en caducidad, no tendría efecto jurídico alguno, pues el inicio del procedimiento, en este caso mediante la declaración tributaria, y la realización de actos fehacientes por parte del sujeto obligado habrían ido interrumpiendo nuevamente el plazo de prescripción, reiniciándose los plazos con cada acto interruptivo.

Por otra parte la recurrente sostiene que la previsión del artículo 104 de la LGT de que las actuaciones realizadas en los procedimientos tributarios caducados no se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley (recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo) han de venir referidas exclusivamente a los actos de la Administración y no a los realizados por los particulares ya que el requerimiento sólo lo puede hacer la Administración.

Siendo cierto, el artículo 104.5 prevé que la declaración de caducidad producirá varios efectos:

- 1. El archivo de las actuaciones.*
- 2. No producción, por sí sola la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, de tal suerte que el párrafo tercero de dicho artículo 105.4 prevé, que de no haber prescrito la Administración podrá reiniciar el procedimiento con el mismo u otro obligado tributario, conservando la validez y eficacia las actuaciones y pruebas realizadas en el procedimiento tributario. Es evidente que aquí no se refieren las actuaciones a las realizadas exclusivamente por la Administración, sino que engloba las realizadas por el interesado.*
- 3. Negar el carácter de requerimiento administrativo a las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado.*

Aunque evidentemente aquí se habla de requerimiento administrativo, el efecto es distinto del previsto con carácter general, de no interrupción de la prescripción por las actuaciones, tanto de la Administración, como de los propios interesados, pues la Ley no distingue en este punto, sin perjuicio de su conservación y utilización en otros procedimientos que se inicien con posterioridad”.

2. A los razonamientos anteriores, cabría añadir que abona la tesis de la no interrupción de la prescripción la dicción literal del artículo 128 de la Ley General Tributaria, según el cual *“cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional”* (el subrayado es nuestro).

Esa expresión (*la gestión del tributo “se iniciará” mediante la presentación de una declaración*) permite interpretar que la declaración misma constituye no solo el hecho inicial del procedimiento de gestión, sino una parte del procedimiento mismo.

Y es que la ley podía haber dicho otra cosa como –por ejemplo– que, una vez presentada la declaración, la Administración notificará al interesado el inicio del procedimiento de gestión o, al menos, que lo incoará. Pero al referirse a la declaración como acto iniciador del procedimiento, la propia norma obliga a fijar el *dies a quo* del plazo de caducidad en la fecha en que dicha declaración entra en la dependencia administrativa y no en la fecha en que se efectúa una “actuación administrativa” consistente en incoar un procedimiento.

De aceptarse la tesis contraria (la defendida por el Gobierno de Canarias) estaríamos dejando en manos de la Administración la determinación misma del plazo de seis meses.

3. En último término, cabría también hacer referencia al principio de igualdad, pero en sentido contrario al postulado por la parte recurrente en casación. Señala dicha parte –haciendo suyo el razonamiento de la sentencia de la Audiencia Nacional ya citada– que con la interpretación sostenida por la Sala de Canarias se evita privilegiar al interesado que presenta extemporáneamente su declaración inicial, como es el caso, respecto a aquél otro que la hubiera formulado en el plazo de seis meses a que se refiere el artículo 31 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Pero cabría también afirmar –añadimos nosotros en similares términos a lo que la propia sentencia recurrida apunta– que cabría identificar un agravio comparativo distinto y aún mayor entre quienes declaran, aunque sea extemporáneamente, y quienes no presentan declaración alguna; en el primer caso, se interrumpiría por la

presentación extemporánea la prescripción que reinicia su cómputo desde la fecha de esa presentación, mientras que en el segundo nunca se interrumpe el cómputo del plazo prescriptorio, de manera que el inicio del cómputo de dicho plazo queda referido al día en que se cumplen los seis meses desde el fallecimiento del causante.

FJ 6º.- Criterios interpretativos sobre la cuestión relevante para resolver el litigio.

La sección primera, en su auto de admisión, señala que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si la posibilidad de reabrir un expediente iniciado mediante declaración y dentro del plazo de prescripción, ha de entenderse referida al plazo de cuatro años computados desde el *dies a quo* definido por el transcurso de los seis meses habilitados para la presentación de la declaración o, si por el contrario, una declaración extemporánea interrumpe la prescripción y, en consecuencia, el reinicio del expediente puede considerarse efectuado sin haberse cumplido aún el plazo de prescripción.

Como ya hemos razonado, debemos redefinir –modificando el contenido de dicho auto- la cuestión relevante y afirmar, conforme a lo argumentado, que declarada la caducidad de un expediente iniciado por declaración, los actos del mismo, incluyendo la declaración extemporánea del obligado tributario, no interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, por lo que sólo puede reiniciarse el procedimiento si no ha transcurrido el plazo legalmente establecido.

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. ANULADA EN LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA UNA COMPROBACIÓN DE VALORES POR FALTA DE MOTIVACIÓN Y, POR ENDE, LA LIQUIDACIÓN, ORDENANDO RETROTRAER LAS ACTUACIONES PARA UNA NUEVA COMPROBACIÓN Y LIQUIDACIÓN, LA ADMINISTRACIÓN DEBE TRAMITAR EL PROCEDIMIENTO RETROTRAÍDO Y NOTIFICAR UNA RESOLUCIÓN AL INTERESADO EN EL PLAZO QUE RESTE DESDE QUE SE REALIZÓ LA ACTUACIÓN PROCEDIMENTAL CAUSANTE DE LA INDEFENSIÓN DEL INTERESADO, EMPEZANDO A CONTAR EL PLAZO DESDE EL DÍA SIGUIENTE A AQUÉL EN QUE SE COMUNICA LA RESOLUCIÓN ANULATORIA CON RETROACCIÓN DE ACTUACIONES AL ÓRGANO COMPETENTE PARA LLEVARLA A EFECTO. DECLARACIÓN DE CADUCIDAD IMPROCEDENTE (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.02.2020, RECURSO Nº. 064/2019; PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

FJ 3º.- Planteamiento de las cuestiones litigiosas.

Se plantea la caducidad del procedimiento de comprobación limitada y la consecuente prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, partiendo de la doctrina sentada por la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2018, Sala 3ª, Sección 2ª, recurso 315/2017.

Los hechos relevantes, que no se discuten, son los siguientes:

- el 15-11-2011 se notifica la propuesta de liquidación;
- el 05-03-2012 se notifica la liquidación provisional;
- la reclamación económico administrativa interpuesta (38-03015-2012), fue estimada en parte por falta de motivación del informe de valoración, resolución del TEAR de 27-03-2015 que ordenó la retroacción de las actuaciones;
- la resolución anterior fue notificada a la Agencia Tributaria Canaria el 21-04-2015 que, en su ejecución, anuló la anterior liquidación y ordenó reponer las actuaciones al trámite de práctica de una nueva comprobación de valores;
- el 27-07-2015 se notifica una nueva propuesta de liquidación provisional con trámite de audiencia;
- la liquidación provisional fue notificada 14-10-2015.

Expone la demanda que para el cómputo de la duración del procedimiento una vez reanudado, debe descontarse el plazo ya consumido en el procedimiento originario transcurrido entre la notificación de la propuesta de liquidación el 15-11-2011 y la notificación de la liquidación provisional el 05-03-2012, 3 meses y 20 días, por lo que siendo cuestión pacífica que el segundo procedimiento transcurre entre el 22-04-2015 hasta el 14-10-2015, se concluye que ha caducado.

La Abogacía del Estado y la Agencia Tributaria Canaria se remiten al contenido de la resolución impugnada, la cual considera que entre el 22-04-2015, día siguiente

al de la notificación de la resolución anulatoria, hasta el 14-10-2015 no se excedió el plazo de duración máxima del procedimiento de comprobación limitada.

FJ 3º (debió numerarse como FJ 4º).- Pronunciamiento de la Sala sobre las cuestiones controvertidas.

El Tribunal Supremo ha dictado varias sentencias sobre esta cuestión. La citada por la actora, la de 22 de mayo de 2018 (recurso 315/2017) sentó los siguientes criterios interpretativos:

«1º) El artículo 66.4 RGRVA, en relación con los apartados 2, 3 y 5 del mismo precepto, debe interpretarse en el sentido de que, anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de que trae causa, ordenando retrotraer las actuaciones para una nueva comprobación y liquidación, las actuaciones realizadas en el procedimiento retrotraído y la resolución que se dicte no quedan sometidas a la disciplina del artículo 66 RGRVA, en particular al plazo de un mes previsto en su apartado 2.

2º) Tratándose de procedimientos tributarios de gestión, el tiempo en el que debe ser dictada la nueva resolución, después de retrotraídas las actuaciones, se rige por el artículo 104.1 LGT y no por el artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7).

3º) El artículo 104 LGT debe ser interpretado en el sentido de que, en una situación como la del presente litigio, la Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado determinante de la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en el caso litigioso el tiempo que resulte de descontar al plazo de seis meses el consumido hasta la fecha de la valoración inmotivada). El plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquél en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto».

Su fundamento de derecho tercero apartado B), contiene el siguiente razonamiento sobre la determinación del plazo que resta al órgano competente, una vez acordada la retroacción de las actuaciones, para adoptar la decisión que proceda:

«7. Atendida la causa de la resolución anulatoria que ordena retrotraer las actuaciones, cualesquiera que fueren las actuaciones que deban desarrollarse para dar debido cumplimiento a la retroacción acordada, el plazo del que dispone el órgano competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el restante -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión.

Ello significa, en este caso, que la Administración dispondría del plazo pendiente desde la emisión del dictamen no razonado hasta el agotamiento de los seis meses.

8. No es secundario añadir a lo anterior que, en rigor, el defecto formal advertido, en este asunto la falta de motivación, reside propiamente en la resolución final del procedimiento de gestión, es decir, en la liquidación, por más que tenga su origen y fundamento en una deficiencia de que ya estaba aquejado el dictamen de valoración, pues la anulación como efecto de las infracciones legales sólo es predicable, en general, de los actos finales susceptibles de impugnación, no de los de trámite -salvo excepciones que no hacen al caso-. Sin embargo, ni parece lógica y razonable la merma prácticamente completa del plazo si el vicio formal se localiza en la resolución, ni tampoco lo sería, salvo situaciones indeseables de abuso o contumacia, que el órgano decisor pudiera por sí sólo integrar una motivación suficiente sin contar con el auxilio técnico de los funcionarios que deben sustentar tal motivación o asesorar sobre ella.

Por lo demás, el dies a quo de ese plazo es aquél en que se comunica al órgano competente para llevar a puro y debido efecto la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones (este es el criterio presente en los artículos 150.5 LGT -actual artículo 150.7- y 66.2 RGRVA); y el dies ad quem, aquél en que se notifique la resolución que pone fin al procedimiento -sustitutivo- de gestión tributaria de que se trate».

La sentencia de 31-10-2017 de la misma Sala y Sección (recurso 572/2017), resulta de interés porque aplica la doctrina interpretativa al caso examinado en los siguientes términos (punto 4 del fundamento de derecho quinto):

«4. En efecto, el procedimiento de gestión tributaria originario se inició el 30 de abril de 2010, el dictamen con la valoración inmotivada fue rendido el 1 de junio de 2010 y la liquidación provisional resultante de la misma se notificó el 24 de noviembre de 2010. La Administración contaba con el tiempo que restaba desde que se emitió el dictamen no motivado (1 de junio de 2010), esto es cinco meses menos un día. Como la resolución anulatoria tuvo entrada en la Administración de la Comunidad de Madrid el 11 de junio de 2012 y la notificación de la liquidación se practicó el 22 de noviembre siguiente (esto es, cinco meses después), la Administración excedió el plazo de que disponía para resolver.»

FJ 4º (debió numerarse como FJ 5º).- En nuestro caso, el cómputo de la caducidad que realiza la demanda no resulta conforme con la anterior doctrina. El procedimiento de comprobación limitada se inició con la propuesta de liquidación e informe de valoración, a lo que la parte no hace ninguna crítica, por lo que la retroacción de actuaciones a que el TEAR hubo lugar no supuso que deba descontarse el tiempo transcurrido entre la notificación de la propuesta de liquidación con trámite de audiencia y la liquidación provisional, resultando en el caso irrelevante el tiempo consumido en el procedimiento en el que se ordenó la retroacción de las actuaciones, en atención a la duración de su reanudación de 5 meses y 22 días.

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. PROCEDIMIENTO INSPECTOR. PLAZO DEL ARTÍCULO 170.5 RGAT PARA INICIAR LAS ACTUACIONES INSPECTORAS CON LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS SELECCIONADOS, CONFORME A LA PLANIFICACIÓN: SU INCUMPLIMIENTO NO PRODUCE CONSECUENCIAS JURÍDICAS EN LAS ACTUACIONES INSPECTORAS INICIADAS POSTERIORMENTE CON DICHOS OBLIGADOS AL SER UNA NORMA INTERNA DE CARÁCTER ORGANIZATIVO Y NO TRATARSE DE UN PLAZO ESENCIAL, POR LO QUE SÓLO DETERMINARÍA UNA IRREGULARIDAD NO INVALIDANTE (TS, SENTENCIA 02.07,2020, RECURSO Nº. 3326/2017; PONENTE: ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE).

AH 1º.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 11 de abril de 2017, dictada en el recurso núm. 167/2015, que estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Enma contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional -TEAR- de 30 de abril de 2015, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas deducidas por aquélla contra la liquidación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF-, ejercicios 2005 y 2006.
2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:
 - 2.1. En fecha 28 de julio de 2011 se dicta por la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias acuerdo de liquidación relativo al IRPF, ejercicios 2005 y 2006 por un importe total de 122.389,21 euros. En la misma fecha, el mismo órgano administrativo dicta acuerdo de imposición de sanción por importe de 118.998,76 euros, asociado a la liquidación indicada.
 - 2.2. La interesada, dentro del plazo concedido, interpuso reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación, aduciendo, en síntesis, (i) que se considera incompleto el expediente remitido al Tribunal, (ii) que el inicio de las actuaciones inspectoras no se corresponde con la orden de carga en el Plan de Inspección, por lo que las actuaciones son nulas, (iii) que las actuaciones realizadas con posterioridad al 30 de noviembre de 2010 son nulas y no existen dilaciones imputables a la reclamante por lo que habría prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria del ejercicio 2005, y (iv) que es improcedente la aplicación del método de estimación indirecta realizado por la Administración y que no existe simulación en la actividad desplegada por la CB DIRECCION000, NIF NUM000.

Asimismo, interpuso reclamación económico administrativa impugnando el acuerdo de imposición de sanción, fundado en que al no estar de acuerdo con el acta extendida por la Inspección es evidente que no puede estarlo con la sanción aplicada.

- 2.3. El TEAR, en resolución de 30 de abril de 2015, desestimó las reclamaciones interpuestas.
- 2.4. La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, previo traslado a las partes para que, al amparo del art. 33.2 de la LJCA, formularan alegaciones en relación a la influencia del límite temporal del art. 170.5 LGT teniendo en cuenta que "la orden de carga en plan es de fecha 18-1-2008 y no le fue notificada a la recurrente el inicio de las actuaciones hasta el 19-1-2010", dictó sentencia el 11 de abril de 2017, aquí impugnada, que estima íntegramente el recurso interpuesto contra la resolución del TEAR, revocando dicha resolución así como los actos por ella confirmados.

La sentencia razona, en síntesis, lo siguiente (FJ 3º):

"TERCERO: Dispone el art. 170 en su número 5 que " El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate", en el presente recurso, tal como se ha indicado, la orden de carga de pan es de fecha 18 de enero del 2008 notificándose el inicio de las actuaciones a la recurrente el 19 de enero del 2010, con modificación de la carga de plan de fecha 14 de abril del 2011, es decir transcurrido dos años desde la orden de carga del plan hasta el inicio de las actuaciones.

Las sentencias aludidas por la demandada no declaran como no esencial la expresión anual sino que, en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 3 de abril del 2008 recaída en el recurso seguido bajo el número 7874/2002 al examinar la falta de acreditación de la inclusión en plan específico y la motivación, señala que " Por lo que respecta a la iniciación del procedimiento por la causa de la letra a), el precepto señalaba que las actuaciones de la Inspección de los Tributos se podrán iniciar por propia iniciativa de la Inspección como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita y motivada del Inspector Jefe respectivo.

Debe significarse que el art. 18 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos sometía, con carácter ordinario, el ejercicio de las funciones inspectoras a

los Planes de Inspección, al decir que el ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos se adecuará a los correspondientes planes de actuaciones inspectoras, sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad.

Por su parte, el art. 19, al tratar de los planes de inspección, distinguía entre el Plan Nacional de Inspección, los planes de los órganos inspectores y los planes de cada funcionario, equipo o unidad de Inspección.

Finalmente, el art. 29, cuando se refiere a los planes de inspección, únicamente cita a los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, permitiendo que la iniciación del procedimiento por la Inspección tenga su origen, bien en dichos planes específicos, bien en un acuerdo motivado del Inspector Jefe respectivo.

Por tanto, hay que entender que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento; ahora bien, si resulta necesario una labor de selección adicional para especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección".

Por tanto, se examina la motivación de la selección de los contribuyentes, no el carácter anual contemplado en el art 170.5, no el carácter esencial o no de dicho plazo.

Frente a ello esta Sala, en el recurso seguido bajo el número 158/2016 en el que se alegó igualmente la infracción de dicho precepto, en relación a las actuaciones que contempladas en la orden de carga de fecha 27-10-2007 se habían comunicado al interesado el 17 de diciembre de dicho año con citación para comparecencia el 12 de enero siguiente y presentación del modelo de representación el 22 de diciembre, señaló que:

"Es cierto que la Audiencia Nacional ha señalado en sentencia de 14 de julio del 2016 recaída en el recurso 120/2014 con referencia a otra anterior de 5 de mayo del 2016 recurso 122/2014 lo siguiente:

"CUARTO: El planteamiento de la parte actora parte de la idea de que la vulneración de lo dispuesto en el artículo 170.5 del Real Decreto 1065/2007 , implica un vicio esencial del procedimiento que produce la nulidad de todo lo actuado en el procedimiento inspector, de conformidad con el artículo 217 de la Ley 58/2003 . Desde la perspectiva de la Administración, aun cuando admite que ha existido un incumplimiento del límite temporal que señala tal norma, el vicio no es invalidante...La interpretación que sostiene la Administración, implica dejar sin efecto uno de los requisitos expresamente determinado en la norma reglamentaria y que configuran el ámbito de la actuación inspectora, el límite temporal.

Efectivamente, hemos señalado que, en la regulación reglamentaria, los planes de inspección deben elaborarse anualmente. Considerar este límite temporal como un elemento accesorio sin relevancia invalidante, como sostiene la Administración demandada, implica eliminar la eficacia jurídica de uno de los elementos configuradores del ámbito de los planes de inspección, y, llevaría al absurdo de entender que el plan, aprobado para un año, podría ejecutarse en cualquier momento posterior a su aprobación.

Por tal razón debemos concluir que el requisito temporal que examinamos es esencial en la aplicación de los planes y el inicio de las actuaciones inspectoras deben ajustarse a ese límite temporal. Desde esta perspectiva, debemos acoger los planteamientos del recurrente en cuanto que, siendo esencial el límite temporal, su vulneración invalida el procedimiento inspector y provoca la ausencia del mismo (artículo 217 LGT).

En conclusión, la orden de carga del plan de inspección debe respetar el límite temporal del año, pues es esencial al plan, en cuanto delimita, junto con el ámbito material, el espacio en que se desarrollan los planes de inspección.

Ya hemos señalado que la orden de carga fue fechada el 9 de junio de 2009 y las actuaciones inspectoras comenzaron el 7 de abril de 2010, por lo que el límite temporal al que nos venimos refiriendo no se ha respetado, y, siendo este esencial, provoca un vicio invalidante en el procedimiento inspector".

Así las cosas, es innecesario analizar las restantes cuestiones planteadas en el presente recurso, pues el vicio invalidante que examinamos, provoca la nulidad del

procedimiento y la imposibilidad de girar la liquidación e imponer sanción con base a dicho procedimiento inspector. De lo expuesto resulta la estimación del recurso."

Sin embargo, esta Sala no comparte dicha doctrina, el artículo 170 de la LGT señala en relación al plan o los planes parciales de inspección que los mismos recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate, circunstancia que sí concurre en el presente caso, pues acordada la inclusión de las actuaciones de inspección en relación al recurrente en ejercicio concreto, en dicho año se produjo su notificación al recurrente, presentó escrito otorgando la representación, se le citó en comparecencia y se presentó escrito solicitando aplazamiento, otra interpretación daría lugar a que únicamente podían procederse a aprobar programas de actuación en enero dada la duración de los mismo en el caso de la inspección. Debiendo desestimar dicha alegación."

Frente al supuesto examinado en aquel recurso, en el presente sí se ha producido una dilación desde que se acordó la orden de carga de plan hasta el inicio de las actuaciones mediante notificación a la interesada, superando el plazo de un año, sea computado de fecha a fecha o por años naturales, de modo que el inicio se produce tras más de dos años, incumpliendo lo establecido en el art. 170.5 del RD 1065/2007 que, desde luego, no es un plazo meramente indicativo, sino un elemento configurador del ámbito de los planes de inspección, estimando plenamente aplicable al presente recurso las sentencias de la Audiencia Nacional que estiman que el requisito temporal examinado es esencial lo que determina la nulidad de dichas actuaciones una vez superado, en el presente caso sin lugar a dudas, el límite temporal reglamentariamente previsto.

Dicho pronunciamiento hace innecesario analizar las restantes cuestiones planteadas en el presente recurso, pues el vicio invalidante que examinamos, provoca la nulidad del procedimiento y la imposibilidad de girar la liquidación e imponer sanción con base a dicho procedimiento inspector".

FJ 1º.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Primera de la de la Sala de lo Contencioso-

Administrativo, con sede en Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, impugnada en casación por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, es o no conforme a Derecho, y, en concreto, dar respuesta al interrogante que formula el auto de admisión del recurso, consistente en esclarecer si el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 170.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para iniciar las actuaciones inspectoras con los obligados tributarios seleccionados, conforme a la planificación, produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con dichos obligados tributarios, o no las produce por tratarse de una mera norma interna de carácter organizativo.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, debemos hacer una breve referencia a los hechos del litigio que son relevantes para su resolución:

1. La orden de carga en el plan es de fecha 18 de enero del 2008, notificándose el inicio de las actuaciones a la recurrente en la instancia el 19 de enero de 2010, con modificación de la carga del plan de 14 de abril del 2011.
2. En fecha 28 de julio de 2011, la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias dicta acuerdo de liquidación relativo al IRPF, ejercicios 2005 y 2006, por un importe total de 122.389,21 euros.

En la misma fecha, el mismo órgano administrativo dicta acuerdo de imposición de sanción por importe de 118.998,76 euros, asociado a la liquidación indicada.

3. Interpuestas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR contra el acuerdo de liquidación y contra el acuerdo de imposición de sanción, fueron desestimadas en resolución de 30 de abril de 2015.
4. La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, previo traslado a las partes para que, al amparo del art. 33.2 de la LJCA, formularan alegaciones en relación a la influencia del límite temporal del art. 170.5 LGT teniendo en cuenta que "la orden de carga en plan es de fecha 18-1-2008 y no le fue notificada a la recurrente el inicio de las actuaciones hasta el 19-1-

2010", dictó sentencia el 11 de abril de 2017, aquí impugnada, que estima íntegramente el recurso interpuesto contra la resolución del TEAR, revocando dicha resolución así como los actos por ella confirmados.

La sentencia, previa cita de la sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio del 2016 recaída en el recurso 120/2014, con referencia a otra anterior de 5 de mayo del 2016 -recurso 122/2014- , razona, en síntesis, lo siguiente (FJ 3º):

"(...) Frente al supuesto examinado en aquel recurso en el presente sí se ha producido una dilación desde que se acordó la orden de carga de plan hasta el inicio de las actuaciones mediante notificación a la interesada, superando el plazo de un año, sea computado de fecha a fecha o por años naturales, de modo que el inicio se produce tras más de dos años, incumpliendo lo establecido en el art. 170.5 del RD 1065/2007 que, desde luego, no es un plazo meramente indicativo, sino un elemento configurador del ámbito de los planes de inspección, estimando plenamente aplicable al presente recurso las sentencias de la Audiencia Nacional que estiman que el requisito temporal examinado es esencial lo que determina la nulidad de dichas actuaciones una vez superado, en el presente caso sin lugar a dudas, el límite temporal reglamentariamente previsto.

Dicho pronunciamiento hace innecesario analizar las restantes cuestiones planteadas en el presente recurso, pues el vicio invalidante que examinamos, provoca la nulidad del procedimiento y la imposibilidad de girar la liquidación e imponer sanción con base a dicho procedimiento inspector".

FJ 2º.- Interpretación del plazo previsto en el artículo 170.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Necesaria remisión a la sentencia de esta Sala de 27 de noviembre de 2017, dictada en el recurso de casación núm. 2998/2016.

La cuestión que el presente recurso plantea ha sido abordada y resuelta por esta Sección en la sentencia de 27 de noviembre de 2017, dictada en el recurso de casación núm. 2998/2016, a la que hemos de remitirnos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Afirmamos entonces lo siguiente:

"(...) En lo que hace a la principal cuestión suscitada en tal recurso de casación, está referida a determinar si el inicio de las actuaciones de inspección respecto de un determinado obligado tributario, como consecuencia de su inclusión en un concreto Plan anual de Inspección, debe efectuarse antes de que finalice el año natural a que dicho Plan anual corresponde.

La tesis de la sentencia recurrida es que ese límite temporal es un requisito esencial para el procedimiento de inspección que, si no resulta observado, genera una nulidad de pleno derecho de las actuaciones de inspección.

Esa tesis no puede ser acogida por las razones que seguidamente se exponen.

1.- Ha de partirse de la finalidad principal que corresponde a los Planes de actuación: que el inicio de las actuaciones inspectoras se haga con patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios y no responda al mero voluntarismo de la Administración.

Para ello los Planes de cada año establecen los criterios que se seguirán para seleccionar a los obligados tributarios que serán objeto de procedimientos de inspección.

Y las correspondientes de Orden de carga en el Plan incluyen a personas singulares dentro de un determinado Plan anual, habiendo de motivar o explicar por qué lo hacen.

2.- Lo anterior permite diferenciar dos actuaciones distintas:

- (a) La selección del contribuyente que es incluido en un determinado Plan anual, lo que se decide mediante la Orden de carga en el Plan; y es esta selección del contribuyente, a través de la emisión de la Orden de carga, la que efectivamente habrá de efectuarse dentro del año natural a que corresponde el Plan Anual. Y*
- (b) La iniciación del procedimiento de inspección: siendo los tiempos que han de regir para esta decisión los generales establecidos para el ejercicio de*

la potestad de la Administración de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación (artículos 66 y siguientes de la LGT).

3.- El principio de seguridad jurídica, respecto de la incertidumbre del contribuyente sobre el tiempo o período en el que puede ser objeto de comprobación por determinados hechos o actuaciones, se satisface con esos tiempos generales a los que acaba de hacerse referencia.

4.- La interpretación del artículo 170.5 del Rgto. Gral. de Gestión e Inspección de 2007, y más concretamente determinación de la significación que ha de darse a su expresión "para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate", ha de hacerse con una hermenéutica teleológica que tome principalmente en consideración esa finalidad que corresponde a los Planes de Inspección.

A ello ha de añadirse que el principal parámetro normativo de los Planes es el artículo 116 de la LGT de 2003, que se limita a establecer una secuencia anual en lo que se refiere a la elaboración de los Planes y no dispone nada sobre el plazo en que habrá de iniciarse el procedimiento de inspección una vez haya sido seleccionado el contribuyente como consecuencia de considerarlo incluido dentro de las directrices y previsiones del Plan anual de que se trate.

También ha de significarse que la reserva de ley sobre el procedimiento administrativo dispuesta por el artículo 105.c) CE resulta difícilmente compatible con la aceptación de que se puedan establecer por vía reglamentaria causas de nulidad de pleno derecho.

Y así mismo debe destacarse que el diseño de eficacia que para toda actuación administrativa proclama el artículo 103.1 CE no casa bien con la solución temporal aplicada por la sentencia recurrida, ya que las Ordenes de carga emitidas en los últimos días del año natural correspondiente al Plan serían de imposible o muy difícil ejecución.

5.- En todo caso, situados dialécticamente en la hipótesis que ese artículo 170.5 del Rgto. Gral. Gestión e Inspección de 2007 contiene la regla temporal de que, efectuada la selección del contribuyente mediante la emisión de una Orden de carga

que lo incluya en un concreto Plan anual, el procedimiento de inspección ha de ser iniciado antes de que finalice el año natural a que corresponde el Plan, debe decirse que este plazo no sería esencial; y, por ello, su incumplimiento, sólo determinaría una irregularidad no invalidante por aplicación de lo establecido en el artículo 63.3 de la Ley 30/1992.

6.- La conclusión principal ha de ser, pues, que el plazo del artículo 170.5 del Rgto. Gral. Gestión e Inspección de 2007 de inicio de las actuaciones está dirigido, como aduce el Abogado del Estado, a ordenar la actividad propia de la propia Administración y es, por tanto, una norma interna de carácter organizativo".

Dado el pronunciamiento efectuado por esta Sala en la referida sentencia, del que se desprende sin dificultad que el plazo de inicio de las actuaciones del artículo 170.5 RGGI está dirigido a ordenar la actividad propia de la Administración y cuyo incumplimiento sólo determina, en su caso, una irregularidad no invalidante, al que se opone el pronunciamiento de la sentencia impugnada que considera que el plazo referido no es meramente indicativo sino, con cita de dos sentencias de la Audiencia Nacional, un requisito esencial que determina la nulidad de las actuaciones una vez superado el límite temporal reglamentariamente previsto, pronunciamiento que, según expresa, hace innecesario analizar las restantes cuestiones planteadas en el recurso, la conclusión que se alcanza es que procede estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, casar la sentencia impugnada y ordenar la retroacción del litigio para que por la Sala de instancia se examinen el resto de motivos de impugnación aducidos en el recurso contencioso-administrativo, para después dictar sentencia con total libertad de criterio, salvo que se fundamente en el mismo error jurídico que hemos apreciado.

Tercero. *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, que reiteramos:

"[...] Primera. Esclarecer si el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 170.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio,

para iniciar las actuaciones inspectoras con los obligados tributarios seleccionados, conforme a la planificación, produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con dichos obligados tributarios, o no las produce por tratarse de una mera norma interna de carácter organizativo.

Segunda. Si la respuesta a esa primera cuestión fuera que el incumplimiento del mencionado plazo sí produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con los obligados tributarios, determinar si constituye un vicio de nulidad de pleno derecho, un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante".

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 170.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para iniciar las actuaciones inspectoras con los obligados tributarios seleccionados, conforme a la planificación, no produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con dichos obligados tributarios, dado que está dirigido a ordenar la actividad propia de la Administración, siendo, por tanto, una norma interna de carácter organizativo.

En todo caso, al no tratarse de un plazo esencial, su incumplimiento sólo determinaría una irregularidad no invalidante.

FJ 4º.- Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado en cuanto al razonamiento contenido en la sentencia, que se casa y anula, pues la resolución recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al considerar que el plazo referido es un requisito esencial que determina la nulidad de las actuaciones una vez superado el límite temporal reglamentariamente previsto.

Tal anulación en relación con el caso concreto, en el que la sentencia impugnada declaró que el pronunciamiento adoptado hacía innecesario analizar "las restantes cuestiones planteadas en el presente recurso", y, en trance de resolver el litigio de instancia, conlleva que debe ordenarse la retroacción del procedimiento seguido ante

la Sala de instancia para que en la sentencia que procede dictar de nuevo, el Tribunal examine el resto de motivos de impugnación aducidos en la instancia y que quedaron imprejuizados.

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. PROCEDIMIENTO INSPECTOR. EN LOS SUPUESTOS EN LOS QUE SE SOLICITA AUTORIZACIÓN JUDICIAL PARA LA ENTRADA EN DOMICILIO, LAS ACTUACIONES REALIZADAS CON CARÁCTER PREVIO AL INICIO DE UN PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA (EL CUAL SE PRODUCE MEDIANTE SU COMUNICACIÓN FORMAL AL OBLIGADO TRIBUTARIO), NO DEBEN CONSIDERARSE ACTUACIONES INSPECTORAS A EFECTOS DEL CÁMPUTO DEL PLAZO DE DURACIÓN MÁXIMA REGULADO EN EL ARTÍCULO 150 DE LA LGT (TS, SENTENCIA 07.07,2020, RECURSO Nº. 641/2018; PONENTE: JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ).

FJ 3º.- *Sobre las actuaciones previas al inicio formal del procedimiento inspector y su incidencia en el cómputo del plazo de las actuaciones.*

Antes de comenzar el análisis de la cuestión que nos ocupa, cabe advertir que el mismo viene circunscrito y acotado a la vertiente formal desde la que vamos a abordar el tema. Ya se ha dicho que el auto de entrada y registro, si formalmente como se verá cabe posicionarlo dentro de actuaciones previas y preparatorias del procedimiento inspector, se prescinde en esta sentencia de examinar su contenido sustantivo (...)

El art. 150.1 de la LGT, aplicable por razones temporales al caso que nos ocupa, disponía que *"Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo..."*, en su redacción actual, art. 150.2, establece el mismo mandato, *"el procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo..."*.

La regla general, pues, parece clara y categórica, el inicio del procedimiento inspector se produce cuando se notifica al obligado tributario.

La interpretación jurisprudencial que se ha realizado de la citada norma precisa un supuesto específico en el que cabe su excepción al aplicar principios generales como es el de fraude de ley, esto es, que la actuación de la Administración se dirija

a burlar dicha regla general mediante la intención fraudulenta de alargar el tiempo de duración del procedimiento inspector; en este caso se ha indicado que se debe aplicar la norma que se trata de eludir, esto es los plazos legalmente dispuestos en el expresado artículo, en dicho sentido cabe mencionar, como bien se recuerda en las alegaciones de las partes, las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2014, rec. cas. 16/2012, y 12 de julio de 2017, rec. cas. 2616/2016. Jurisprudencia que recientemente se ha reiterado fijando doctrina legal sobre cuestión directamente relacionada con la que nos ocupa, si bien referidas a actuaciones previas al procedimiento inspector en concreto a obtención de información, así sentencias de 8 y 22 de abril de 2019, rec. cas. 4632/2017 y 6513/2017, y de 30 de septiembre de 2019, rec. cas. 4204/2017. Baste, pues, recordar lo dicho, "La compatibilidad entre el requerimiento de información y la posterior actividad en un procedimiento de investigación, aunque ambos tengan el mismo objeto, tan sólo podría excluirse, con la consecuencia de entender iniciado el procedimiento de investigación en la fecha del requerimiento de información, si pudiera concluirse que a través de los requerimientos de información se pretenda incurrir en un fraude de ley (art. 6.4 del Código Civil) y la consecuencia deba ser la aplicación de la norma defraudada, esto es, la limitación temporal de la actividad de investigación a doce meses, ampliables bajo determinadas circunstancias (art. 150.1 de la LGT) o de la de comprobación (arts. 139.1.b en relación al 104 de la LGT), que en tales supuestos deberá ser aplicada. Ahora bien, para ello será preciso que se constate esa finalidad de incurrir en fraude de la limitación temporal legalmente establecida, lo que no se aprecia en el presente litigio.

La doctrina de interés casacional que debe ser fijada, como consecuencia de lo anteriormente razonado, es que en un caso como el examinado, los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no supone el inicio de un procedimiento inspector, aunque se tenga en cuenta el resultado del requerimiento de información para acordar el posterior procedimiento de investigación o comprobación, ya que se está, por regla general, en presencia de actuaciones distintas y separadas. En consecuencia, los plazos de duración del procedimiento inspector operan de modo autónomo e independiente de la fecha en que se hubiera cursado el requerimiento de información". (...)

Téngase en consideración que, a tenor del artículo 170 RGGIT, la planificación de la inspección comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones

inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad (apartado primero) y que el plan recogerá los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate (apartado quinto).

Como hemos puesto de manifiesto en nuestra sentencia 1824/2017, de 27 de noviembre, rec. 2998/2016, la finalidad principal de dichos planes de actuación es dotar a las actuaciones inspectoras de patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios, de modo que no responda al mero voluntarismo de la Administración, elemento teológico que, en consecuencia, debe permitir una adecuada selección de los objetivos y de los contribuyentes a los que se referirán los procedimientos de investigación, circunstancia ésta que, dada la distinta finalidad a la que responde, no impide la práctica del requerimiento de información dentro de los límites que se han expresado en este fundamento de derecho".

El pronunciamiento judicial que ahora examinamos posee ciertas singularidades respecto de la jurisprudencia que venimos comentando. Nada se dice en el mismo sobre que haya mediado previamente a la notificación del inicio del procedimiento inspector al obligado tributario una actuación fraudulenta por parte de la Administración Tributaria, sino que la tesis que se mantiene en la sentencia es que las propias actuaciones dirigidas a obtener la autorización para entrada y registro forman parte de las actuaciones inspectoras, del mismo procedimiento inspector (...), y entiende que no está en mano de la Inspección decidir cuándo inicia el procedimiento mediante la notificación formal, sino que se inicia "cuando ya se han efectuado actuaciones propiamente inspectoras que llevan a presumir la necesidad de regularización, que, en el presente caso, cabe apreciar, al menos, cuando emitido el informe de 23 de abril de 2013, se solicita la autorización de entrada y registro (concedida judicialmente) pues ello es facultad de la Inspección (artículo 142 de la LGT) y dentro del objeto del procedimiento (artículo 145 de la LGT) por lo que dicho procedimiento ya existe sirviendo de motivación del acto de inicio del procedimiento la referencia al Plan (TSJ de Castilla la Mancha de 19 de octubre de 2016). Y ello, porque ...hay actuaciones derivadas de aquella inclusión que ponen de manifiesto actos propios inspectores dirigidos a la regularización...". En definitiva, como se desprende de lo recogido en la sentencia impugnada, las actuaciones dirigidas a

obtener la autorización de entrada y registro forman parte del procedimiento inspector; esto es, se contempla otra excepción a la regla general contenida en el expresado precepto, art. 150 de la LGT, de suerte que cuando media una solicitud de autorización de entrada y registro, sin más, ya cabe identificar la existencia de procedimiento inspector, como se desprende del tenor de los arts. 145, pues forman parte del objeto del procedimiento conformando una de las facultades de la Inspección, y 142, en el seno de las actuaciones inspectoras.

De entenderse del modo en que se pronuncia la Sala de instancia debe convenirse que el reglamento de desarrollo de gestión e inspección tributaria, en concreto art. 177.2, en relación con los arts. 87.2, 90.3 y 172, que prevé el inicio de las actuaciones inspectoras mediante la personación en el domicilio, iría en contra de lo dispuesto legalmente, pues es claro que en todo caso en estos supuestos el procedimiento inspector no se podría entender iniciado en el momento de la personación, sino desde que existen actuaciones tendentes a la citada personación en el caso que precise autorización judicial.

Lo cierto es que los términos del art. 150, tanto en la versión aplicable al caso, como la vigente en la actualidad, son categóricos, y la regla no encuentra una excepción formal expresa dentro de la regulación legal, no ya desde el punto de vista gramatical y teleológico, sino también desde el aspecto sistemático parece elemental considerar que si el legislador hubiera querido establecer una excepción a la regla general, como sería el caso que nos ocupa, así lo habría dispuesto expresamente, esto es, el procedimiento inspector se inicia con su notificación al obligado tributario excepto cuando ha de mediar autorización de entrada y registro que se iniciará con las actuaciones tendentes a su solicitud. Al no existir disposición legal que lo disponga en dicho sentido, **la tesis de la Sala de instancia aboca a una contradicción irresoluble de interpretarse como lo hace.**

Sin embargo, atendiendo a los propios términos del art. 142.2 de la LGT, en relación con el 145 del mismo texto, se comprueba que se está regulando las facultades de la inspección de los tributos, entre las que se encuentra la entrada en el domicilio, y la propia dicción del art. 142 permite colegir que se refiere tanto a una posible entrada en domicilio durante la sustanciación del procedimiento de inspección, como a actos preparatorios del procedimiento inspector; actuaciones separadas, reconociendo en estas actuaciones preparatorias sustantividad propia en tanto que necesariamente estando en juego derechos constitucionales debe de

preservarse los mismos mediante la observancia de las garantías dispuestas al efecto, y será en el curso de esta diligencia cuando deberá entenderse iniciado el procedimiento mediante su comunicación al obligado tributario en legal forma. Debiéndose significar que el informe emanado para justificar la solicitud de autorización se inscribe instrumentalmente como medio de garantía, para justificar y cumplimentar el requisito de la "necesidad", del que este Tribunal se ha hecho eco en su sentencia de 10 de octubre de 2019, rec. cas. 2818/2017.

La doctrina fijada en las recientes sentencias de 8 y 22 de abril de 2019 y 30 de septiembre de 2019, aún referida a la obtención de previa información, es plenamente extensible a estos supuestos, al igual que la doctrina establecida respecto de la excepción que cabe contemplar de la regla establecida en el art. 150 de la LGT, esto es, se entiende iniciado formalmente el procedimiento cuando las previas actuaciones intencionadamente se dirigen a salvar la regla general del art. 150, en cuyo caso, ante un supuesto de fraude de ley, debe aplicarse la norma que se ha pretendido eludir.

A la cuestión con interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión, consistente en si, en los supuestos en los que se solicita autorización judicial para la entrada en domicilio, las actuaciones realizadas con carácter previo al inicio de un procedimiento de inspección tributaria, que se produce mediante su comunicación formal al obligado tributario, deben considerarse actuaciones inspectoras a efectos del cómputo del plazo de duración máxima regulado en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debe responderse negativamente desde la perspectiva que estamos contemplando la cuestión en los términos formulados por el auto de admisión.

Proyectada esta doctrina al caso que nos ocupa, dado que no cabe hablar de que las actuaciones llevadas a cabo para la solicitud de entrada y registro fueran fraudulentas, ha de convenirse que las mismas como actos preparatorios del procedimiento de inspección no forman parte del mismo, por lo que no son susceptible de procurar el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación.

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR. EN LAS INFRACCIONES QUE CAUSAN PERJUICIO PARA LA RECAUDACIÓN, PUEDE ACEPTARSE LA MÁXIMA DE QUE SIN LIQUIDACIÓN NO HAY SANCIÓN, PERO EN NINGÚN CASO LA DE QUE SIN LIQUIDACIÓN NO PUEDE HABER INICIO DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO SANCIONADOR.

LA PRETENDIDA LIMITACIÓN PARA INICIAR EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR ÚNICAMENTE CUANDO SE HAYA NOTIFICADO PREVIAMENTE LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA, NI VIENE ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 209.2 LGT O EN CUALQUIER OTRA NORMA LEGAL O REGLAMENTARIA NI TIENE SUSTENTO EN LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL (TS, SENTENCIA 23.07,2020, RECURSO Nº. 1993/2019; PONENTE: ÁNGEL AGUALLO AVILÉS).

FJ 1º.-

(...)

2. Recordemos que las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de 9 de julio de 2019, son las que reproducimos a continuación:

"1) Determinar si la Administración tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación, determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria -en los casos en que se sancione el incumplimiento del deber de declarar e ingresar correctamente y en plazo la deuda tributaria u otras infracciones que causen perjuicio económico a la Hacienda Pública-, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en estos casos en función del importe de la cuota liquidada, como un porcentaje de ésta.

2) Precisar si el artículo 209.2, párrafo primero, de la LGT, debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección -entre otros- puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, han de partir necesariamente de tal notificación como dies a quo del plazo de iniciación, sin que por ende sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinatario".

Por otro lado, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 209.2 LGT, así como el artículo 25 RGRST, aunque transcribe también los artículos 208.1 y 211.2 de la LGT, y el

artículo 3.1.d) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que establece que las Administraciones Públicas "deberán respetar en su actuación y relaciones" el principio de "racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión".

Contiene, además, el auto de admisión dos afirmaciones de interés. De un lado, que la "sentencia de esta Sala de 3 de febrero de 2016 (recurso de casación 5162/2010, ECLI:ES:TS:2016:298) nada indica al respecto puesto que dejó imprejuizada la cuestión, pues la sanción había sido ya anulada por la Sala de instancia" (RJ 5º, 2). Y, de otro lado, que "no es infrecuente que la notificación de la liquidación y la de la sanción coincidan en el tiempo -como aquí sucede-", debiendo, en tales casos, "reflexionar, al examinar las preguntas que deben ser formuladas, si tal proceder no implicaría un menoscabo material, pero efectivo, de la garantía legal de separación de los procedimientos de liquidación y sanción, contenida en el artículo 208 LGT, que no sería así observada de modo real y genuino, sino puramente aparente y formal" (RJ 5º, 3).

3. Como puede apreciarse, aunque el auto de admisión plantea dos cuestiones distintas, ambas pueden sintetizarse en una (no en vano, el propio auto habla de "la cuestión nuclear" -habría, por tanto, solo una- que encierra el recurso): si el ordenamiento jurídico en general, y el artículo 209.2, párrafo segundo, en particular, en el caso de infracciones que causan un perjuicio económico a la Hacienda Pública, autorizan a la Administración tributaria para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación, determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria.

Esta es, en resumen, la única cuestión propuesta -perfectamente coherente con el caso enjuiciado, las alegaciones de las partes y la fundamentación jurídica y razón de decidir de la sentencia impugnada-, que, sin más preámbulos, pasamos a resolver.

FJ 2º.- Nuestra sentencia núm. 194/2016, de 3 de febrero (RCA núm. 5162/2010) no sienta el criterio de que el procedimiento sancionador debe iniciarse tras la notificación de la liquidación.

1. Como hemos reflejado en los Antecedentes, en la sentencia impugnada el TSJ de Madrid declara que, aunque hasta entonces mantenía que para iniciar el procedimiento sancionador no es preciso notificar previamente la liquidación

tributaria, se había visto obligado a modificar su criterio como consecuencia de nuestra sentencia núm. 194/2016, de 3 de febrero.

Y lo cierto es que la misma Sección Quinta del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha sostenido que las normas tributarias no establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador en sentencias anteriores a la impugnada en este recurso (...).

Sin embargo, basta la mera lectura sosegada de nuestra sentencia de 3 de febrero de 2016 para constatar que, como aduce en este proceso el abogado del Estado, lo que la Sala de instancia reproduce como criterio de esta Sección, no es más que una mera transcripción o narración de las alegaciones de la entidad recurrente en el RCA núm. 5162/2010, indudablemente extraída fuera de contexto.

Para ilustrar lo que acabamos de decir, plasmamos a continuación el fundamento jurídico completo de nuestra sentencia -con sus tres puntos- que resuelve las alegaciones sobre la resolución sancionadora en general y el comienzo del procedimiento sancionador en particular:

"SÉPTIMO.- 1. En su cuarto motivo de casación, con carácter adicional a los motivos casacionales expuestos anteriormente y a pesar de que el contenido de la sentencia ha sido estimatorio en cuanto a la anulación de los acuerdos sancionadores derivados de la liquidación de IIEE, la recurrente alega que tanto la Exposición de Motivos como el artículo 209 de la Ley 58/2003, General Tributaria , vigente al tiempo de iniciarse el expediente sancionador, señalan que el expediente sancionador debe ser iniciado dentro de los tres meses siguientes a la notificación del acuerdo de liquidación de que se trate. Por lo que, teniendo en cuenta que el acuerdo de liquidación fue dictado el 17 de diciembre de 2007 y notificado el 21 de diciembre de ese mismo año, resulta que el plazo de que disponía la Inspección para iniciar el expediente sancionador abarcaba desde esta última fecha hasta el día 21 de marzo de 2008. No obstante, como consta en el expediente puesto de manifiesto, en el presente caso el expediente sancionador se inició el día 26 de octubre de 2007 (junto con las Actas de Disconformidad) y, por tanto, con antelación a la notificación del acuerdo de liquidación que debía constituir su premisa.

La necesidad de que el expediente sancionador se inicie una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria resulta clara si atendemos al hecho de que

dicha liquidación es requisito sine qua non -al menos en el caso de autos lo es al tratarse de una infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria- para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción.

Sin liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción. En caso contrario, se estaría iniciando el procedimiento para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de la infracción.

Habiéndose iniciado dicho expediente sancionador sin que existiera aún el presupuesto de hecho que podía originar el tipo infractor, como era el acuerdo de liquidación, la sentencia de la Audiencia Nacional que lo confirma resulta nula, por vulnerar el artículo 209 de la Ley 5 8/2003, General Tributaria, y el principio de tipicidad recogido en los artículos 177 y 183.1 del mismo texto legal, procediendo su casación.

2. En el quinto motivo de casación, LOGISTA alega que la sentencia de la Audiencia Nacional objeto del presente recurso de casación vulnera los artículos 179 y 183 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y la jurisprudencia de este Tribunal Supremo. La recurrente considera, en contra del criterio mantenido por la sentencia recurrida de la Audiencia Nacional, que en el acuerdo de imposición de la sanción existió una falta absoluta de motivación de la sanción al no haberse justificado la culpabilidad de la entidad sancionada.

3. Como bien puede verse, estos dos últimos motivos se refieren a la sanción impuesta a LOGISTA por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT y la sentencia ha anulado los acuerdos sancionadores derivados de la liquidación por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Se comprende así que el Abogado del Estado se oponga a estos motivos si consideramos que la sanción ha sido anulada precisamente por la sentencia de la Audiencia Nacional objeto aquí de recurso y, según el artículo 448 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, las partes solo pueden interponer recurso contra las resoluciones judiciales que les afecten desfavorablemente. Y es claro que una sentencia que anula la sanción no afecta desfavorablemente a la recurrente en este punto.

Las alegaciones contenidas en los motivos formulados solo podrían entenderse en el marco de las alegaciones de oposición al recurso interpuesto por el Sr. abogado del Estado contra la sentencia recurrida por la anulación de la sanción pero no tiene ningún sentido esgrimir las contra una sentencia que ha anulado y dejado sin efecto la resolución sancionadora impuesta".

2. Queda claro, entonces, que no hay pronunciamiento alguno en nuestra sentencia de 3 de febrero de 2016 -ni siquiera *obiter dicta*- acerca del plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, simplemente, porque no podía haberlo, dado que la sentencia de la Audiencia Nacional impugnada en casación ya había anulado la resolución sancionadora, satisfaciendo de este modo plenamente en este punto la pretensión de la parte recurrente.

FJ 3º.- Ni el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, establecen que el procedimiento sancionador deba iniciarse tras la notificación de la liquidación tributaria.

1. El precepto que el auto de admisión nos pide interpretar con carácter prioritario, el artículo 209.2 LGT, dispone:

"Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto de la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".

Una interpretación del precepto conforme a los criterios del artículo 12 LGT, que no son otros que los previstos en el artículo 3.1 CC, por más que la entidad recurrida en este proceso se esfuerce en argumentar lo contrario, no permite concluir que establece un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador. Y mucho menos que contiene la prohibición de iniciarlo antes de la notificación de la liquidación tributaria de la que se deriva.

De la letra del artículo 209.2 LGT únicamente puede inferirse cabalmente que establece, "respecto de la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento" iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación

de datos, comprobación limitada o inspección, un plazo máximo para iniciar el procedimiento sancionador: el de "tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución", que esta Sala y Sección ya ha dicho que es de caducidad [por ejemplo, sentencia núm. 1049/2016, de 9 de marzo (RCA núm. 2307/2014), FJ 1º; y sentencia núm. 2378/2015, de 25 de mayo (RCA núm. 3149/2013), FJ 3º]. Nada más ni nada menos.

Pero **extraer de ahí la conclusión de que es la notificación de la liquidación o resolución el límite mínimo para iniciar el procedimiento sancionador es, sin lugar a dudas, forzar -incluso "retorcer", innovar, inventar- el texto de la norma, haciéndole decir lo que clarísimamente no dice.** Ni la interpretación gramatical, ni ninguno de los otros criterios hermenéuticos permiten alcanzar esa convicción.

2. Por otro lado, el argumento que esgrime la parte recurrida en este proceso, de que, al menos cuando se aplica la sanción por la infracción del artículo 191 LGT, la "liquidación es requisito sine qua non para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción", porque "en caso contrario se estaría iniciando un procedimiento sancionador para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de una infracción tributaria" por el acusado (págs. 3 y 7 del escrito de oposición), no se sostiene.

Ciertamente, en ese tipo de infracciones la sanción está íntimamente conectada a la liquidación -la "base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción" (artículo 191.1, último párrafo, LGT)-, pero se olvida que el inicio del procedimiento tributario sancionador no equivale a la resolución sancionadora, sino a la simple instrucción de un procedimiento punitivo, como consecuencia de la existencia de indicios de la comisión de infracciones tipificadas en la ley, precisamente para garantizar los derechos de la persona o entidad "presuntamente responsable" [artículo 22.1.a) RGRST], entre otros, el de ser informados de la acusación (es una mera acusación) y a la defensa. Derechos constitucionales -de los que después hablaremos- a que alude el artículo 208.3 LGT cuando indica que "los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados", entre otros, los derechos "a ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que

atribuya tal competencia" [letra a)]; y "[a] formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes" [letra b)]. Y que se recogen asimismo en el artículo 22 RGRST cuando dispone que el acuerdo de iniciación "contendrá necesariamente", entre otras menciones la "conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder" [letra b)]; y la "indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio" [letra d)].

De manera que -salvo que se mantenga que todo inicio de un procedimiento tributario sancionador acaba inevitablemente en la imposición de una sanción, lo que, abstracción hecha de las estadísticas, no puede aceptarse en absoluto jurídicamente- no existe ningún inconveniente en que se inicie el procedimiento sancionador mientras se instruye el de aplicación de los tributos. Porque, de la misma manera que es posible iniciar e instruir un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública -en el que se aplican con toda su fuerza o vigor, sin matices, los derechos del artículo 24.2 CE- sin necesidad de que se haya liquidado ni cuantificado la deuda tributaria presuntamente defraudada -proceso que puede acabar perfectamente con una sentencia absolutoria-, cabe iniciar un procedimiento sancionador sin haber "confirmado" -por emplear el mismo término que la parte recurrida- previamente la comisión inequívoca de una infracción tributaria.

Puede aceptarse, en definitiva, en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la máxima de que sin liquidación no hay sanción, pero no la de que sin liquidación no puede haber inicio del procedimiento tributario sancionador.

3. El artículo 209.2 LGT, por consiguiente, no establece -para ningún tipo de infracción tributaria- que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse después de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa. Pero existen preceptos reglamentarios de los que bien podría inferirse que dicho procedimiento puede iniciarse sin que se haya practicado aún la liquidación.

En particular, el artículo 22.4 RGRST dispone que "se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación".

Y el artículo 25 RGRST (el otro que el auto de admisión nos pide expresamente que examinemos) señala que **"se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como actas de inspección se hayan incoado**, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento inspector y que no impliquen liquidación" (apartado 2); y que "cuando el inicio y la tramitación del procedimiento sancionador correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado **o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación**, la propuesta de resolución podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas" (apartado 3, párrafo segundo).

De ambos preceptos reglamentarios se infiere que el inicio del procedimiento sancionador puede producirse cuando el expediente de gestión o de inspección se encuentra todavía en fase de instrucción y se están llevando a cabo actuaciones de comprobación o de investigación, sin que, en ningún momento, esté previsto que sea precisa la previa notificación a la persona o entidad "presuntamente responsable" de la liquidación tributaria de la que el procedimiento sancionador trae causa para que este pueda iniciarse.

4. Tales previsiones del RGRST, que permiten entender que puede iniciarse el procedimiento antes de que practique la liquidación tributaria, evidentemente, podrían rechazarse si violentarán alguna de las garantías del artículo 24.2 CE, más concretamente, los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa. Pero eso es, precisamente, lo que vamos a descartar en el siguiente fundamento jurídico.

FJ 4º.- Sobre la compatibilidad con los derechos a ser informado de la acusación y de defensa de iniciar el procedimiento tributario sancionador antes de haberse dictado y notificado el acto de liquidación que pone fin al procedimiento inspector (en los casos de comisión de infracciones que causen perjuicio económico a la Hacienda Pública).

1. Como recordaba la Sala Primera de nuestro Tribunal Constitucional en el FJ 4 de la STC 205/2003, de 1 de diciembre, "desde la STC 12/1981, de 12 de abril, este Tribunal ha reconocido que en el ámbito de las garantías del proceso equitativo (art. 24.2 CE) se encuentra el derecho a ser informado de la acusación y que este

derecho se conecta con el derecho de defensa contradictoria (FJ 4); desde entonces hemos precisado que el derecho a ser informado de la acusación, expresa y autónomamente recogido en el art. 24.2 CE, constituye el primer elemento del derecho de defensa en el ámbito sancionador, que condiciona a todos los demás, pues mal puede defenderse de algo quien no sabe de qué hechos se le acusa en concreto (STC 44/1983, de 24 de mayo, FJ 3, reiterado entre muchas en SSTC 141/1986, de 12 de noviembre, FJ 1; 11/1992, de 27 de enero, FJ 3; 19/2000, de 31 de enero, FJ 4).- (...) Por otra parte, debemos recordar asimismo que desde la STC 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), hemos reconocido que las garantías anudadas al derecho al proceso equitativo se aplican al procedimiento administrativo sancionador si bien con las modulaciones requeridas en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24.2 CE y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 de la Constitución en tanto sean compatibles con su propia naturaleza (reiterado entre muchas en SSTC 7/1998, de 13 de enero, FJ 5; 14/1999, de 22 de febrero, FJ 3; 2/2003, de 16 de enero, FJ 10). Entre estas garantías trasladables al procedimiento administrativo sancionador hemos incluido específicamente el derecho a ser informado de la acusación, esto es, el derecho a conocer los cargos que se formulan contra el expedientado y el consiguiente derecho a la inalterabilidad de los hechos esenciales objeto de acusación y sanción (SSTC 44/1983, de 24 de mayo, FJ 3; 28/1989, de 6 de febrero, FJ 6; 297/1993, de 18 de octubre, FJ 3; 160/1994, de 23 de mayo, FJ 3; 120/1996, de 8 de julio, FJ 7.a; 169/1998, de 21 de julio, FJ 3; 117/2002, de 20 de mayo, FJ 5 y ss.)".

A mayor abundamiento, y en relación con el contenido que ha de atribuirse al derecho a ser informado de la acusación en el marco del procedimiento administrativo sancionador en la vertiente que aquí, específicamente, nos interesa -el derecho a conocer los cargos que se formulan contra el obligado tributario constituye, asimismo, jurisprudencia repetida de nuestro Tribunal Constitucional: (1) que son elementos esenciales e indispensables de toda acusación el relato de los hechos, la calificación jurídica de los mismos y sus consecuencias jurídicas, esto es, la concreción de la sanción a imponer; (2) que "no cabe acusación implícita, ni tácita, sino que la acusación debe ser formulada de forma expresa (SSTC 162/1986, de 17 de diciembre, FJ 2; 17/1989, de 30 de enero, FJ 7; 358/1993, de 29 de noviembre, FJ 2) y en términos que no sean absolutamente vagos o indeterminados (SSTC 9/1982, de 10 de marzo, FJ 1; 36/1996, de 11 de marzo, FJ 5; 87/2001, de 2 de abril, FJ 5)" (STC 205/2003, FJ 4); y, en fin, (3) que a los efectos de satisfacer las exigencias que dimanarían "del derecho a ser informado y conocer la acusación como

instrumento para poder ejercer de forma efectiva el derecho de defensa no se exige detallar de forma exhaustiva los hechos objeto de acusación, sino que resulta suficiente con que la acusación contenga "los hechos relevantes y esenciales para efectuar una calificación jurídica e integrar un determinado delito" (STC 87/2001, de 2 de abril, FJ 6; y, en el mismo sentido, STC 205/2003, FJ 4).

Además de esta formulación genérica del contenido del derecho a ser informado de la acusación, el máximo intérprete de nuestra Constitución se ha pronunciado sobre el momento en el que ex artículo 24. 2 CE ha de informarse al administrado de la acusación existente contra él. A este respecto señala, expresamente, la STC 3/1999, de 26 de enero, lo que sigue: *"la primera infracción constitucional alegada es la relativa al derecho a ser informado de la acusación. De un examen de las actuaciones se deduce que, en efecto, como se sostiene en la demanda de amparo, en el Acuerdo administrativo de incoación del expediente disciplinario no se concretaban ni se especificaban cuáles eran los hechos ni la infracción que constituían su objeto, y sólo se hacía una vaga y genérica referencia a la conducta del demandante. Sin embargo, es evidente que tal indeterminación inicial se concreta inmediatamente en el pliego de cargos, en el cual se describen los hechos y se califica jurídicamente la conducta que se imputa al demandante de amparo, seguidamente contestado en el pliego de descargos. Por consiguiente, puede deducirse que la originaria indefinición fáctica y jurídica no ha supuesto un desconocimiento de los hechos que determinan la incoación del expediente disciplinario, ni ha originado al demandante, que tuvo conocimiento tempestivo y completo de la imputación, una indefensión con relevancia constitucional (STC 120/1996, fundamento jurídico 7º)"* (FJ 6).

Y, en la misma línea, recuerda la posterior STC 205/2003: hemos *"afirmado en nuestra STC 297/1993, de 18 de octubre (FJ 4), que "desde la perspectiva constitucional resulta imprescindible que en el pliego de cargos se reflejen de forma suficientemente precisa los hechos objeto de la imputación"* (FJ 5). Y es que - prosigue explicando la Sala Primera del Tribunal Constitucional en la STC 205/2003- *"en el procedimiento administrativo sancionador el pliego de cargos cumple una función análoga a la del escrito de conclusiones provisionales en el proceso penal, y que, si en el mismo no se contienen los hechos relevantes y esenciales para efectuar la calificación jurídica (STC 87/2001, de 2 de abril, FJ 6) de la infracción administrativa, se lesionan las garantías básicas de dicho procedimiento sancionador con la consiguiente vulneración de las contenidas en el art. 24.2 CE. Es, por ello,*

exigible, a la luz del derecho fundamental a ser informado de la acusación, que el pliego de cargos contenga los elementos esenciales del hecho sancionable y su calificación jurídica para permitir el ejercicio del derecho de defensa; en suma, que en el pliego de cargos se determinen con precisión los caracteres básicos de la infracción cuya comisión se atribuye al inculpado" (FJ 5).

2. La doctrina constitucional que acabamos de reproducir se proyecta en la regulación actual del artículo 64.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que aunque dispone, en su apartado 1, que el acuerdo de iniciación del procedimiento administrativo sancionador deberá contener, entre otros extremos, los "hechos que motivan la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder, sin perjuicio de lo que resulte de la instrucción" [una previsión similar se recoge también en el ámbito tributario en el artículo 22.1.b) RGRST], prevé excepcionalmente en su apartado 3 -pero lo recoge explícitamente- que "cuando en el momento de dictar el acuerdo de iniciación no existan elementos suficientes para la calificación inicial de los hechos que motivan la incoación del procedimiento, la citada calificación podrá realizarse en una fase posterior mediante la elaboración de un Pliego de cargos, que deberá ser notificado a los interesados".

3. En consecuencia, aunque con carácter general está previsto que se informe al obligado tributario de la acusación en el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador, el artículo 24.2 CE no impide -y las previsiones legales existentes al respecto tampoco lo hacen- que en dicho acuerdo no se lleve a cabo una descripción completa y acabada de la acusación existente contra él siempre y cuando (1) los elementos esenciales del hecho sancionable y su calificación jurídica se comuniquen al obligado tributario en un momento posterior (y siempre antes, claro está, de la finalización del procedimiento), y (2) el interesado disponga "*de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la Administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga*" (STC 59/2014, de 5 de mayo, FJ 3).

4. Pues bien, a nuestro juicio, estas circunstancias concurren en todos aquellos casos en los que, habiéndose iniciado el procedimiento sancionador tributario por la supuesta comisión de una infracción tributaria de perjuicio económico antes de

haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación con el que finaliza el procedimiento inspector, y pudiendo existir, en consecuencia, cierta indeterminación inicial en la formulación de la acusación, los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y la sanción que corresponde imponer se concretan posteriormente por parte de la Administración en el expediente sancionador, concreción que bien puede producirse en la propuesta de resolución sancionadora a que se refieren los artículos 210.4 LGT y 23.5 RGRST, que, de conformidad con estos mismos preceptos, deberá ir sucedida del correspondiente trámite de alegaciones de quince días durante los cuales el interesado "podrá alegar cuanto considere conveniente y presentar los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos", mediante el cual se materializaría, en estos casos, y en último término, el ejercicio del derecho de defensa.

5. Interpretar, por tanto, que la LGT faculta a la Administración tributaria para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto de liquidación que pone fin al procedimiento inspector en el supuesto que enjuiciamos, no vulnera los derechos a ser informado de la acusación y de defensa del obligado tributario. Cuestión distinta es que sea una exigencia que venga impuesta por la necesaria salvaguarda de otra de las garantías constitucionales del artículo 24.2 CE que, de acuerdo con reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, disciplinan el procedimiento administrativo sancionador, en general, y el tributario, en particular: el derecho a no autoincriminarse.

FJ 5º.- La salvaguarda del derecho a no autoincriminarse no reclama iniciar el procedimiento sancionador tributario con carácter previo a la finalización del procedimiento inspector.

1. En relación con el derecho a no autoincriminarse, en la sentencia núm. 274/2019, de 14 de marzo, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 518/2017, afirma el Tribunal de instancia lo siguiente: *"Pero además de la literalidad de los preceptos expuestos, debemos tener en cuenta la interpretación teleológica de la norma. Los argumentos favorables de iniciar el expediente sancionador en el momento en que existan circunstancias que justifiquen su inicio se evidencian en la necesidad de aplicar las garantías y derechos del proceso penal. Precisamente, sobre este extremo la jurisprudencia ha venido entendiendo la acusación en un sentido material y no formal. Esto es, el estatuto del acusado se configura desde que la acusación se dirige contra una persona concreta.- Si no se inicia el procedimiento*

sancionador, una vez que se conocen los elementos necesarios para sancionar, se corre el riesgo de conculcar precisamente las garantías y derechos de los contribuyentes, al violar su derecho a no declarar contra sí mismo y a la no autoincriminación. Pues, sólo desde este momento, debe dejar de resultar aplicable el deber de colaboración para no quebrantar el derecho a no autoincriminarse. Ello no empece a que la Administración pueda seguir obteniendo información en el procedimiento de comprobación, a través de terceros o incluso, del propio inculpado, pero sin utilizar medios coercitivos.- De lo contrario, podría ocurrir que el procedimiento dirigido a la liquidación del tributo se prolongue deliberadamente al objeto de obtener pruebas al amparo del deber de colaboración y al margen de los principios y garantías propios del ámbito sancionador".

2. Resulta indiscutible, en efecto, que el estatuto del acusado se configura desde que la acusación se dirige contra una persona concreta. A este respecto, es inequívoca la jurisprudencia constitucional que, en línea con la interpretación que el Tribunal de Estrasburgo ha venido efectuando del artículo 6 CEDH, establece que el derecho a no autoincriminarse "*presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión **en contra de la voluntad de la 'persona acusada'**. Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6' (STEDH de 3 de mayo de 2001, caso J.B. c. Suiza , § 64; en el mismo sentido, SSTEDH de 8 de febrero de 1996, caso John Murray c. Reino Unido, § 45 ; de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido, § 68 ; de 20 de octubre de 1997, caso Servet c. Francia, § 46 ; de 21 de diciembre de 2000, caso Heaney y McGuinness c. Irlanda, § 40 ; de 21 de diciembre de 2000, caso Quinn c. Irlanda, § 40 ; de 8 de abril de 2004, caso Weh c. Austria , § 39)" (STC 54/2015, de 16 de marzo, FJ 7, entre otras muchas; el énfasis es nuestro).*

Y, a este respecto, ha considerado específicamente nuestro Tribunal Constitucional que a los efectos del art. 24.2 CE debe considerarse también como imputado al "imputado material", esto es, a "toda persona a quien se atribuya, más o menos fundadamente, un acto punible" (SSTC 44/1985, de 22 de marzo, FJ 3; 135/1989, de 19 de julio, FJ 3; 186/1990, de 15 de noviembre, FJ 5; 41/1998, de 24 de febrero, FJ 27; 14/1999, de 22 de febrero, FJ 6; y ATC 396/1997, de 3 de diciembre, FJ 5).

3. Ahora bien, de acuerdo con el Tribunal Europeo de Derechos Humanos el derecho a no autoincriminarse es un derecho que puede manifestarse de dos formas distintas, en función de las circunstancias concurrentes: de una parte, puede manifestarse como el derecho de todo imputado en un procedimiento punitivo ("acusado en materia penal") **a no aportar** si no lo desea información autoincriminatoria que le reclame el poder público (entre otras, en este sentido, SSTEDH de 25 de febrero de 1993, asunto Funke c. Francia; de 21 de diciembre de 2000, asunto Heaney y McGuinness c. Irlanda; y de 3 de mayo de 2001, asunto J. B. c. Suiza); y, de otra parte, puede concretarse en el derecho de toda persona a que la información que se ha visto obligada o inducida a aportar al poder público sin su consentimiento en el curso de cualquier procedimiento **no se emplee** para fundamentar ulteriormente contra ella una condena penal o una sanción administrativa (SSTEDH de 17 de diciembre de 1996, asunto Saunders c. Reino Unido; de 19 de septiembre de 2000, asunto I.J.L., G.M.R, y A.K.P. c. Reino Unido; o, en fin, de 27 de abril de 2004, asunto Kansal c. Reino Unido).

A esta segunda manifestación del derecho a no autoincriminarse se ha referido nuestro Tribunal Constitucional en la STC 54/2015, de 16 de marzo, que resuelve un recurso de amparo interpuesto en materia específicamente **tributaria**. En el FJ 7 de ese pronunciamiento señala, expresamente, lo que sigue: "*En relación a la garantía de no autoincriminación en el ámbito tributario, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha pronunciado, entre otras, en las Sentencias de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido, y de 19 de septiembre de 2000, caso I.J.L. y otros c. Reino Unido, donde advierte que, **si de acuerdo con la legislación aplicable la declaración ha sido obtenida bajo medios coactivos, esta información no puede ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada, aunque tales declaraciones se hayan realizado antes de ser acusado***" (el énfasis es nuestro).

4. Así pues, y pese a lo que afirma el Tribunal de instancia, la necesaria salvaguarda del derecho a no autoincriminarse no reclama adelantar el inicio del procedimiento tributario sancionador al momento en el que se pueda atribuir al sujeto inspeccionado, más o menos fundadamente, la realización de una infracción tributaria. Reclama que la información que ha sido obtenida bajo medios coactivos - concurriendo la coacción legal que se deriva del artículo 203 LGT- en el procedimiento inspector no sea utilizada posteriormente en el seno del procedimiento tributario sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario y, más

concretamente en el caso que nos ocupa, para fundamentar por parte de la Administración tributaria la imposición de cualesquiera de las sanciones que se cuantifican en función del importe de la cuota liquidada al término del procedimiento de inspección.

Defender lo contrario supondría desposeer a la Administración tributaria de una facultad que le corresponde en el seno del procedimiento inspector con fundamento en el deber constitucional establecido en el artículo 31.1 CE -a saber, la facultad de requerir al sujeto inspeccionado cuanta información con trascendencia tributaria sea necesaria para llevar a buen término las actuaciones de comprobación e investigación- en aras de la supuesta salvaguarda de un derecho fundamental del obligado tributario -el derecho a no autoincriminarse- que no surte efectos en el seno del procedimiento inspector y que nuestro Tribunal Constitucional ha considerado aplicable, en exclusiva, a los procedimientos que pueden concluir en su seno con la imposición de sanciones (tributarias o de cualquier otra naturaleza).

FJ 6º.- Acerca de la notificación al mismo tiempo de la liquidación y la sanción a que alude el auto de admisión.

1. Si bien es cierto que el inicio del procedimiento tributario sancionador antes de que se ponga término al procedimiento inspector puede conllevar, en ciertos casos -y como se pone de relieve en el auto de admisión del presente recurso-, que la notificación de la liquidación y de la sanción coincidan en el tiempo, ni la compatibilidad de esta eventualidad con la ley y con los principios que disciplinan el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria constituye, específicamente, el objeto de la cuestión casacional objetiva a la que debemos dar respuesta en este recurso -en la que se cuestiona, exclusivamente, si el artículo 209.2, párrafo primero, LGT, establece, además de un *dies ad quem*, un *dies a quo* para el inicio del procedimiento sancionador tributario-, ni es un resultado que en todo caso debe producirse en los supuestos de inicio anticipado del expediente sancionador. De hecho, bien podría suceder, v. gr., que el inicio del expediente sancionador se produjera antes de dictarse el acto de liquidación del procedimiento inspector; que el acto de liquidación coincidiera en el tiempo con la formulación de la propuesta de resolución sancionadora; y que la resolución sancionadora se dictara tiempo después de la finalización del procedimiento inspector (y dentro del plazo de los seis meses a que, con carácter general, se refiere el artículo 211.2, párrafo 1º, LGT).

2. En cualquier caso, y -insistimos- aun no siendo la cuestión específica sobre la que debemos pronunciarnos, conviene señalar que en los supuestos en los que la notificación de la liquidación y de la sanción coinciden temporalmente -como sucede en el supuesto de autos- se produce una tramitación *conjunta en el tiempo* -que no *confundida*- de los procedimientos de comprobación e investigación y del procedimientos sancionador que no conlleva una quiebra del principio de separación de procedimientos. Y no constituye una vulneración del principio que establece el artículo 208.1 LGT ni formal ni materialmente.

En estos supuestos, en efecto, la Administración tributaria habrá de tramitar, al menos *formalmente*, dos procedimientos diferentes (de aplicación de los tributos y sancionador) y casi todas las fases de cada uno de los procedimientos conservan su propia autonomía (iniciación, expedientes, propuestas de resolución y resolución). Y, *desde una perspectiva material*, acierta el abogado del Estado cuando señala que "la notificación conjunta de liquidación y sanción cuando se siguen procedimientos separados no menoscaba las garantías del administrado, ni convierte la separación de procedimiento en una separación puramente aparente y formal", dado que el "momento en que se inicia el procedimiento (y el momento en que se notifica el acuerdo sancionador), no impide que se reconozcan al obligado tributario todos los derechos que corresponden al presunto infractor", en particular, "los principios propios de la potestad sancionadora" (artículos 178 y 179 de la LGT), y -en el procedimiento- los derechos recogidos en el artículo 108.2 LGT (pág. 12 del escrito de interposición del recurso). Estima a este respecto el abogado del Estado -con quien, nuevamente, coincidimos que habría que ponderar "en una interpretación finalista, que la razón por la que el legislador reconoce el derecho a un procedimiento sancionador separado no exige que los procedimientos sean sucesivos, esto es, no exige que no puedan simultanearse en el tiempo el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador". Pues el "origen de la separación de procedimientos hay que buscarlo en la doctrina de los tribunales sobre la necesidad de garantizar un procedimiento equitativo que respete la presunción de inocencia", ya que las "potestades administrativas no pueden ejercitarse con la misma fuerza o con igual intensidad en un procedimiento de aplicación de los tributos que en un procedimiento sancionador" (págs. 12-13; se cita, en este mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019, rec. Ordinario núm. 83/2018). "Con la separación de procedimientos se trataría de evitar la "contaminación" del procedimiento sancionador por el procedimiento de aplicación de los tributos, como garantía de los

principios reconocidos en los artículos 178 y siguientes LGT y en las normas administrativas reguladoras del procedimiento sancionador. Esa finalidad se consigue separando los procedimientos, salvo renuncia del obligado tributario, pero sin que sea necesario que el procedimiento sancionador sea posterior y sin que sea relevante que las resoluciones que se dicten se notifiquen al mismo tiempo pues ello no produce indefensión material" (pág. 13).

FJ 7º.- Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión a la luz de los artículos 209.2 LGT y 25 RGRST.

1. Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

Ni el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 LGT, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 CE, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa.

2. Esta respuesta, por último, no entra en contradicción en modo alguno con lo declarado en nuestra sentencia núm. 1032/2019, de 10 de julio, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 83/2018.

En dicha sentencia anulamos el apartado nueve del artículo único del Real Decreto 1072/2017 y, en consecuencia, el apartado 4 del artículo 25 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, que disponía literalmente lo siguiente:

"En caso de retraso producido en el procedimiento sancionador como consecuencia de la orden de completar el expediente del procedimiento inspector a la que se refieren los artículos 156.3.b) y 157.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se computará una interrupción justificada en el procedimiento sancionador derivado del procedimiento inspector que se hubiera

iniciado, desde el día siguiente a aquel en el que se dicte la orden de completar hasta que se notifique la nueva acta que sustituya a la anteriormente formalizada o se le dé trámite de audiencia en caso de que no sea necesario incoar una nueva acta".

Anulamos dicho precepto reglamentario por entender, resumidamente, (i) que el mismo introducía una figura de todo punto extraña a la dinámica del procedimiento sancionador, (ii) que no existía habilitación legal expresa para su regulación reglamentaria y (iii) que resultaba incoherente e ilógica la nueva regulación en cuanto, careciendo ya de relevancia la pretendida interrupción justificada en el procedimiento inspector, se trasladaba esta figura al procedimiento sancionador.

Y añadimos en los dos últimos párrafos del fundamento jurídico sexto de la expresada sentencia lo siguiente:

"En conclusión, ni existe habilitación legal para el reglamento en este campo, ya que la interpretación del art. 211 no permite atribuir esta finalidad a la remisión que hace al art. 104.2 LGT, ni, por otra parte, resuelta congruente la previsión reglamentaria impugnada a tenor de las características del procedimiento sancionador, tal y como está configurado, ya que supondría supeditar el procedimiento sancionador al curso de un procedimiento inspector cuando la voluntad del legislador, y esto es indiscutible, fue la de hacer por completo independiente el sancionador respecto a otros procedimientos tributarios como el de inspección.

La solución legal para la eventualidad que trata de precaver la reforma que introduce el Real Decreto 1072/2017 es clara en la LGT, y radica en que el procedimiento sancionador no se inicie mecánicamente de forma simultánea o acompañada con el inspector. La indudable relevancia del procedimiento inspector en el ejercicio de la potestad sancionadora tiene perfecto acomodo en el esquema legal por la simple regla de no iniciarlo hasta la finalización del procedimiento inspector, conforme prevé el art. 209.2 LGT, que otorga un plazo máximo de tres meses para hacerlo, lo que parece más que suficiente".

Pues bien, de estos dos párrafos no se desprende en absoluto que la Sala estaba declarando -ni siquiera *obiter dicta*- que el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria impone la apertura del procedimiento sancionador *después* de notificada la liquidación tributaria, y que, por tanto, impide que el inicio pueda producirse *antes* de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo.

Lo único que dijimos entonces es que no se puede supeditar el resultado de un expediente sancionador a lo acontecido en un procedimiento inspector, que ambos procedimientos deben tramitarse separadamente y que el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria establece con claridad un plazo de caducidad de los expedientes sancionadores. Nada más.

Y eso mismo es lo que, cabalmente, hemos afirmado en los anteriores fundamentos jurídicos y reiteramos ahora:

- a) Que el artículo 209.2 LGT no establece -para ningún tipo de infracción tributaria- que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse *después* de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa.
- b) Que la notificación de la liquidación no constituye, por tanto, el límite mínimo para iniciar el procedimiento sancionador.
- c) Que en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la *liquidación* constituye, ciertamente, presupuesto imprescindible para que tenga lugar la *sanción tributaria* (o, más precisamente, para que se dicte la resolución sancionadora), pero eso es algo distinto de que resulte legalmente necesario que tal liquidación se haya dictado y notificado antes del inicio del procedimiento tributario sancionador.

Lo dijimos con claridad en el último párrafo del número segundo del fundamento jurídico tercero de esta misma sentencia y conviene reiterarlo ahora (porque este es nuestro argumento esencial): puede aceptarse, en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la máxima de que sin liquidación no **hay sanción**, pero no la de que sin liquidación no puede haber inicio del procedimiento tributario sancionador.

FJ 8º.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

1. La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al decidir lo que sigue: dado que el acuerdo de liquidación

aparece fechado el 5 de febrero de 2014, que el 30 de septiembre de 2013 se notificó el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador (con la propuesta de sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo 195.1 LGT), y que el 19 de noviembre de 2013 se puso a disposición de PREFABRI, S.L la rectificación de la propuesta de imposición de sanción, "dichos actos se acordaron y notificaron con anterioridad a la notificación de la liquidación lo que determina, de acuerdo con la doctrina" sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de febrero de 2016 (RCA núm. 5162/2010), "la infracción del artículo 209 de la Ley 58/2003 y con ello la nulidad del procedimiento sancionador y de la resolución que lo concluye".

Y es, como hemos señalado, la limitación de iniciar el procedimiento sancionador únicamente cuando se haya notificado previamente la liquidación tributaria, ni viene establecida en el artículo 209.2 LGT o en cualquier otra norma legal o reglamentaria, ni viene impuesta por nuestra sentencia de 3 de febrero de 2016, por lo que la resolución judicial recurrida debe ser anulada en lo que respecta al pronunciamiento sobre el acuerdo sancionador que hemos reproducido.

2. Ahora bien, consta que la demandante en la instancia no solo impugnó el acuerdo sancionador por haberse iniciado el procedimiento sancionador antes de dictarse la liquidación tributaria, sino que también alegó: (i) la "Inexistencia de elemento subjetivo de la infracción tributaria: la conducta del obligado tributario habría estado, en todo caso, amparada en una interpretación razonable de la normativa tributaria"; y (ii) la "Nulidad del acuerdo sancionador, por insuficiente motivación de la concurrencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario". Alegaciones que vertebraban la pretensión sobre las que no se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Si ello es así, la consecuencia lógica es *-estando la primera de las alegaciones mencionadas íntimamente ligada a los hechos declarados como probados por la Sala de instancia, y siendo nuestra jurisprudencia sobre la motivación de la culpabilidad muy nutrida y consolidada-* ordenar retrotraer las actuaciones hasta el momento anterior a dictar sentencia, para que la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se pronuncie sobre las alegaciones de Prefabri, S.L. acerca de la resolución sancionadora que no obtuvieron cumplida respuesta en la sentencia impugnada.

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

ELEMENTOS CONFIGURADORES DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. ES UNA NORMA PARCIALMENTE EN BLANCO, RESULTANDO SUFICIENTE EL DOLO EVENTUAL Y GENÉRICO AUNQUE DEBE ESTAR PRESENTE UN ELEMENTO DE MENDACIDAD. DOCTRINA DE LA IGNORANCIA DELIBERADA, COMO TRASUNTO AL ÁMBITO PENAL DEL CRITERIO CIVIL DE LA DILIGENCIA PROPIA DEL "BUEN PADRE DE FAMILIA". (JUZGADO DE LO PENAL Nº 5 DE S/C DE TENERIFE, SENTENCIA 31.03.2020, PROC. 207/2019. MAGISTRADO-JUEZ: BEATRIZ MÉNDEZ CONCEPCIÓN)

HECHOS PROBADOS

Queda probado y así se declara que: En el seno de la entidad AAA, durante los años 2006 y 2007, con la finalidad de eludir el pago que correspondería a la Hacienda Pública, los acusados D. Florido, en su calidad de administrador de hecho de la entidad, en connivencia con su hermano D. Eustaquio en tanto que administrador de derecho, hicieron constar en las declaraciones sobre el Impuesto de Sociedades de dichos ejercicios años 2006 y 2007 una serie de gastos basados en multitud de facturas simuladas, que no se correspondían con ninguna prestación ni trabajo real, que fueron elaboradas de común acuerdo con los también acusados D. Salustio, D^a Eduvigis, D. Policarpo, D^a Juana y otras personas que colaboraron con la empresa y que fueron identificadas en la denuncia pero no han podido ser localizados. Dichas actuaciones fraudulentas redujeron indebidamente la base imponible, dando como resultado que en el período impositivo de 2006 la empresa AAA dejara de ingresar a la Hacienda Pública estatal la cantidad debida y defraudada de 559.082,79 euros y en el período impositivo de 2007 la cantidad de 263.101,19 euros, en perjuicio por tanto de la Hacienda Pública. El últimos acusado D. Policarpo participó en dicha operativa fraudulenta en el periodo 2006.

Del mismo modo, en el seno de la entidad BBB, durante los años 2004 a 2006, con la misma finalidad de eludir el pago que correspondería a la Hacienda Pública, el acusado D. Florido, en su calidad de administrador único, también hizo constar en las declaraciones sobre el Impuesto de Sociedades de dichos ejercicios 2004, 2005 y 2006 una serie de gastos basados en multitud de facturas simuladas, que no se correspondían con ninguna prestación ni trabajo real, que fueron elaboradas de común acuerdo con los acusados D. Salustio, D^a Eduvigis, D. Policarpo, D^a Juana y otras personas que colaboraron con la empresa y que fueron identificadas en la

denuncia pero no han podido ser localizados. Dichas actuaciones fraudulentas redujeron indebidamente la base imponible, dando como resultado que la empresa BBB dejara de ingresar a la Hacienda Pública estatal la cantidad debida y defraudada de 472.202,31 euros en el período impositivo de 2004, 651.279,18 euros en el período de 2005 y de 166.387,24 euros en el período impositivo de 2006. En 2007 la cuota de BBB no superó 120.000 euros. Respecto de BBB, el acusado D. Policarpo presentó facturas mendaces en los periodos 2004, y 2005, y la acusada D^a. Juana únicamente en el periodo impositivo correspondiente a 2006.

Las entidades AAA y BBB no presentaron declaración del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2008.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

FJ 1º.- Los hechos que han sido declarados probados son constitutivos de cinco delitos contra la Hacienda Pública del artículo 305.1º del Código Penal y un delito continuado de falsedad en documento mercantil del artículo 392 en relación con el artículo 390.1. y 2 y 74 del Código Penal vigente en el momento de comisión de los hechos.

FJ 2º.- Por dichos hechos, y de conformidad con lo previsto en el artículo 27, 28,1 y 2 del Código Penal, deberán responder los acusados de la siguiente manera:

- D. Florido, como autor de cinco delitos contra la Hacienda Pública y del delito de falsedad en concurso medial.
- D. Eustaquio, como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública y del delito de falsedad en concurso medial.
- D. Salustio y D^a Eduvigis son autores igualmente de cinco delitos contra la Hacienda Pública como cooperadores necesario y del delito de Falsedad en concurso medial.
- D. Policarpo y D^a Juana, como autores de un delito continuado de falsedad documental y cooperadores necesarios de los tres delitos contra la Hacienda Pública en concurso medial.

El delito contra la Hacienda Pública se encuentra tipificado en el art. 305.1 CP , que, en su redacción actual, establece: *"El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.*

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años".

El delito fiscal tiene naturaleza de tipo de omisión en tanto consiste en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado, si bien la doctrina de la Sala Segunda del Tribunal Supremo viene reiterando (STS 26-11-2008, 28-11- 2003 o 3-10-2003) que el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido.

En ese sentido, se pronuncia la STS de 3 de octubre de 2003, al recordar que el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible.

En ambos casos, cabe concluir, la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina.

El elemento objetivo del tipo viene así constituido por la ocultación o desfiguración del hecho imponible del correspondiente impuesto por importe superior a 120.000 euros, y el elemento subjetivo por el ánimo de defraudar, al tratarse de un delito doloso, apreciable tanto en el que, consciente del deber de declarar los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, o bien no los declara o los declara mal o torticeramente, con la finalidad de no pagar o pagar menos a Hacienda.

Se trata, asimismo, de una norma penal en blanco, como ha reiterado en numerosas ocasiones la jurisprudencia del T.S.-por todas la STS 6 de octubre de 2006 -, lo que requiere acudir a las normas tributarias para determinar el hecho imponible y la cuota tributaria defraudada, que, en cualquier caso, tendrá que ser superior a los 120.000 euros como elemento indispensable para que pueda considerarse la acción como típica y punible. Sin embargo, dicha remisión no puede entenderse "absoluta" al ordenamiento jurídico-tributario, pues quedarán excluidos aquellos conceptos que aparezcan claramente determinados en la redacción del art.305 del Código Penal y, en todo caso, "la aplicación de los tipos penales en blanco obliga a «una labor de integración con normas extrapenales que debe efectuar el órgano judicial que aplica el Derecho " (por todas, STC 283/2006 de 9 de octubre). De esa forma, nos encontramos ante lo que podría considerarse una norma "parcialmente" en blanco que únicamente habrá de integrarse por la norma tributaria cuando ello resulte preciso, por no encontrarse predeterminado en la norma penal alguno de los elementos que configuran el tipo.

Respecto al tipo de dolo exigible en este delito la práctica totalidad de la doctrina y del Tribunal Supremo (sentencias de 30 de abril de 2003 ó 14 de noviembre de 2005) admiten la comisión no sólo por dolo directo sino también eventual, recogiendo la STS de 16 de abril de 2011 el concepto normativo del dolo eventual que progresivamente se ha ido construyendo, "de modo que, habiéndose acreditado que un sujeto ha ejecutado una acción que genera un peligro concreto elevado para el bien jurídico con conocimiento de que es probable que se produzca un resultado lesivo, se acude a máximas elementales de la experiencia para colegir que está asumiendo, aceptando o conformándose con ese resultado, o que cuando

menos le resulta indiferente el resultado que probablemente va a generar con su conducta".

El dolo directo sería el equiparable con la actuación de quien pretende eludir el pago de los tributos con su actuación, sin que siquiera se plantee que pueda estar actuando conforme a la legalidad al no realizar aquel, y, por el contrario, para el dolo eventual basta con que el sujeto activo se presente la posibilidad de cometer la defraudación y la consienta.

Dicho lo cual se plantea si basta con un dolo sencillo o es necesario un dolo específico de defraudar, denominado "reduplicado".

La doctrina jurisprudencial más reciente viene exigiendo algo más que la mera infracción de los deberes tributarios para que pueda entenderse consumado el delito, de la que citábamos como exponente la STS de 26 de noviembre de 2008, en la que se afirma que "para que se produzca la conducta típica del art. 305 no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito", y en esa línea se encuentran también las sentencias del T.S. de 17 de marzo de 2011 y de 15 de julio de 2008 y la sentencia de 16 de febrero de 2011 de la Audiencia Provincial de Valencia. Sin embargo, esa mendacidad a que se refiere el Tribunal Supremo no puede equipararse al engaño de los delitos patrimoniales, como puede ser una estafa, ni es necesario probar la existencia de un ánimo de lucro en el sujeto activo o la existencia de un beneficio para su autor, como ha señalado recientemente el T.S. en su sentencia de 5 de mayo de 2011. Por tanto, basta con que se acredite la existencia de un comportamiento, activo u omisivo, pero mendaz, para que pueda entenderse acreditada la existencia del tipo objetivo.

En cuanto al elemento subjetivo, de las dos tesis existentes, monista, basta con un dolo genérico, y dualista, es necesario un dolo específico de defraudar o reduplicado, el T.S. ha optado por la primera, al no exigir un ánimo específico para que se entienda consumado el delito, siendo exponente las sentencias de 15 de julio de 2002, 3 de enero de 2003 y de 30 de abril de 2003 o la más reciente de 19 de julio de 2011, en la que se resume su posición de la siguiente forma: "El delito contra la hacienda pública es un delito doloso que exige "una conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber". Por tanto, no parece que

requiera nuestro T.S. un ánimo específico de "perjudicar" a la Hacienda Pública para que pueda superarse con éxito el juicio de culpabilidad. Y esta doctrina es recogida por SAP Madrid de 8 de julio de 2010 y por esta Sala en sentencia de 16 de noviembre de 2012.

En contradicción con esa doctrina se cita en el recurso la contenida por la Tribunal Constitucional, en su sentencia 57/2010 de 4 de octubre, que exige la necesidad de acreditar la existencia de un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico, de manera que la mera falta de ingreso de un tributo cae fuera del campo semántico del verbo defraudar si no va acompañada del "engaño". Dicha interpretación del art. 305 del C.P no es compatible con la mantenida por el T.S. en las sentencias citadas o en la STS de 18 de septiembre de 2009, en la que afirma que "el elemento subjetivo que no se compone más que por la consciencia de que la omisión de la correspondiente declaración, en la liquidación del impuesto, implicaba la correlativa pérdida, para la Hacienda, de lo que ésta habría de recaudar", por lo que consideramos que, siendo una interpretación aislada, en un recurso de amparo, no puede prevalecer contra la doctrina del Tribunal Supremo, más acorde con el bien jurídico protegido y con los fines que debe perseguir la tipificación de todo delito, considerándose forzada la asimilación del Delito contra la Hacienda Pública a los delitos patrimoniales en los que se requiere un engaño, como la estafa, pues ni el bien jurídico es coincidente en ambos, ni los fines de prevención general y especial se pueden entender tutelados conforme a esa interpretación.

Respecto al alcance del conocimiento de la normativa fiscal que resulta preciso para entender acreditado el elemento intelectual en el dolo, el Tribunal Supremo ha afirmado con rotundidad (STS de 30 de abril de 2003) que dicho conocimiento es el exigible al profano en relación con la normativa fiscal que infringe y "no es el que abarca todo el alcance antijurídico que puede tener su conducta sino sólo el que se concreta en la conciencia de su ilicitud". Y en esa línea, se ha manifestado la jurisprudencia "menor", pudiendo citarse a estos efectos la sentencia de 28 de marzo de 2011 de la Audiencia Provincial de Murcia, la Sentencia de 3 de marzo de 2008 de la A.P. de Madrid o la Sentencia de 16 de febrero de 2006 de la A.P. de Sevilla. De esa forma, no exige nuestra jurisprudencia un conocimiento exhaustivo de la norma tributaria, bastando con que el sujeto activo del delito conozca la existencia de la obligación tributaria de forma genérica y eluda voluntariamente su cumplimiento para que pueda entenderse acreditado el elemento intelectual del dolo.

No es necesario, sin embargo, que el dolo del sujeto abarque la cuantía de la cuota defraudada (120.000 euros), en tanto condición objetiva de punibilidad, por lo que basta con que el sujeto activo se represente y consienta la defraudación. Esta posición es la adoptada por distintas STS, como las 27 de diciembre de 1990, de 20 de mayo de 1999, de 30 de abril de 2003, de 19 de mayo de 2005, de 19 de mayo de 2006 y de 12 de febrero de 2009, y por la jurisprudencia menor, sentencia de 7 de noviembre de 2010 de la Audiencia Provincial de Barcelona.

Por último, ha de traerse a colación, la doctrina de la "ignorancia deliberada, desarrollada por el Tribunal Supremo en el ámbito de los delitos contra el patrimonio, y que es admitida en el delito contra la Hacienda Pública. Así, en STS 33/2005, de 19 de enero se expresa que no se exige un dolo directo, basta el eventual, o incluso es suficiente situarse en la posición de ignorancia deliberada. Es decir, pudiendo y debiendo conocer la naturaleza del acto, se mantienen en situación de no querer saber, siendo recogida por la jurisprudencia menor, como en SAP Madrid de 30 de junio de 2010.

La STS de 2 de febrero de 2009 exige los siguientes elementos para que pueda acudirse a esta construcción jurisprudencial:

1º.- "Una falta de representación suficiente de todos los elementos que definen el tipo delictivo de que se trate", que, sin ser absoluta, "ha de ser reveladora de una grave indiferencia del autor hacia los bienes jurídicos penalmente protegidos, pues, pese a representarse el riesgo que su conducta puede aparejar, no desiste del plan concebido".

2º.- Una decisión del sujeto de permanecer en la ignorancia, aun hallándose en condiciones de disponer, de forma directa o indirecta, de la información que se pretende evitar.

3º.- Un componente motivacional, inspirado en el propósito de beneficiarse del estado de ignorancia alentado por el propio interesado, eludiendo así la asunción de los riesgos inherentes a una eventual exigencia de responsabilidad criminal".

Es el trasunto al ámbito penal del criterio civil de la diligencia propia del "buen padre de familia", que en estos supuestos debe llevar a procurarse un cierto

conocimiento de las obligaciones fiscales por parte de quienes se encuentran obligados a su pago.

En el caso de autos, no resultó controvertido la constitución de dos sociedades BBB y AAA. La primera se constituyó con fecha de 13 de octubre de 1999 siendo su socia única D^a Idaira, esposa del acusado D. Florido. No obstante, con fecha de 7 de septiembre de 2006, se procedió al nombramiento del acusado como administrador único, siendo así que en el 5 de mayo de 2006 se atribuyó, en régimen de Liquidación de Gananciales, las 2000 participaciones sociales de la entidad a D. Florido. Paralelamente, el día 17 de octubre de 2002 se procedió a la constitución de la entidad AAA, siendo administradores solidarios el acusado D. Florido y su esposa. No obstante, con fecha de 17 de noviembre de 2005, se procede a nombrar como administrador único de la empresa al acusado D. Eustaquio, hermano de D. Florido.

Ambas empresas se dedicaban a la construcción. No obstante, durante el plenario, tanto los acusados como los testigos D. Fulgencio, gerente desde noviembre de 2003 hasta noviembre de 2007 y D. Aarón, gerente entre diciembre de 2007 y octubre de 2008 afirmaron que era D. Florido quien, de hecho, ejercía las funciones de control y dirección de ambas mercantiles.

Pues bien, durante los años 2004, 2005 y 2006 la entidad BBB se dedujo como gasto el importe correspondiente a facturas falsas a través de dos métodos. En unas ocasiones, se procedió a dar de alta a dos personas físicas, el acusado D. Salustio, la acusada D^a Eduvigis y la acusada D^a Juana, como titulares de una actividad económica que, realmente, no desempeñaban.

Y, de otro lado, hacía uso de personas físicas que realmente desarrollaban una actividad relacionada con la construcción pero que emitían facturas que no correspondía con trabajos realmente realizados. A cambio de dicho servicio, podía recibir una comisión de entre el 2 o 7% del importe de la factura. Este fue el acusado de la intervención del acusado D. Policarpo.

El mismo proceder se observó en relación a la entidad AAA para los ejercicios correspondientes a los años 2006 y 2007. Así lo reconocieron todos los acusados durante el plenario. En efecto, el acusado D. Florido admitió que, como administrador de hecho o de derecho de ambas entidades, entró en contacto con el resto de los acusados para la creación de facturas falsas con la finalidad de aumentar las

deducciones por gastos correspondientes a la cuota tributaria del Impuesto de Sociedades que se debían presentar.

En los mismos términos, el acusado D. Eustaquio admitió su conocimiento de la realización de facturas falsas con la finalidad de obtener la disminución de la cuota tributaria.

Los acusados que suministraron dichas facturas falsas, también procedieron al reconocimiento de los hechos. En concreto, D. Salustio dijo que se había dado de alta en el IAE en el epígrafe de "Albañilería y Pequeños Trabajos de la Construcción", si bien no había desempeñado dichos trabajos. No obstante, se prestó a firmar las facturas falsas que le proporcionaban los acusados D. Florido y D. Eustaquio, a sabiendas de su falsedad. Igualmente, el acusado admitió que no conocía a ninguno de los trabajadores que, al parecer, figuraban estar cotizando a su nombre, siendo así que se trataba de nóminas y facturas que preparaban desde las entidades BBB y AAA y que él se limitaba a firmar.

En los mismos términos declaró la acusada D^a Eduvigis quien afirmó que, pese a estar dada de alta en el IAE bajo el epígrafe de "Albañilería y pequeños trabajos de la Construcción", sin embargo, la acusada admitió que no se dedica a la construcción, desconociendo los trabajadores que figuraban formalmente a su cargo. Al igual que el acusado D. Salustio, D^a Eduvigis afirmó que se limitaba a firmar las facturas y nóminas que se confeccionaban desde las empresas de D. Florido y D. Eustaquio.

Por su parte, D. Policarpo afirmó que sí se dedicaba a la construcción, habiendo realizando trabajos para la entidad BBB y AAA; sin embargo admitió que había emitido facturas incluyendo trabajos que no se correspondían con servicios efectivamente prestado, a cambio de la cual recibía una compensación.

Finalmente, la acusada D^a Juana admitió que, a través de sus hermanos, Ventura y Ramón, se prestó a firmar facturas aparentando la realización de trabajos que, efectivamente, no se había llevado cabo.

En este punto, procede hacer referencia a la declaración de los Inspectores actuarios de la Agencia Tributaria en este procedimiento así como el perito de la Agencia Tributaria. Todos ellos ratificaron los informes que obran incorporados en

autos y en los que se describe la actuación fraudulenta que fue desplegada por los acusados.

Pues bien, ambos testigos, ratificándose en sus informes, relataron que las empresas BBB y AAA, a cuyo frente se encontraban, los acusados D. Florido y D. Eustaquio, si bien era D. Florido quien tenía las funciones de control y dirección, procedieron a disminuir artificialmente la cuota tributaria correspondiente al Impuesto de Sociedades de los años 2006 y 2007 en el caso de la entidad AAA y los años 2004, 2005 y 2006 la entidad BBB, haciendo uso de facturas mendaces. Para ello, en algunas ocasiones, se valían de personas físicas como el caso de los acusados D: Salustio, D^a Eduvigis y D^a Juana, a quienes daban de alta en el IAE como trabajadores de la construcción, si bien estos no desempeñaban dicha labor. Así configuraba, desde la propia empresa, nóminas de trabajadores a cargo de los mismos y facturas que los acusados se limitaban a firmar, con conocimiento de su falsedad.

En otras ocasiones, se valían de personas, como el acusado D. Policarpo que sí desempeñaba trabajos en el ámbito de la construcción, pero que expedía facturas que no se correspondía con trabajos efectivamente realizados, cobrando una comisión por ello.

En los mismos términos declaró el perito de la Agencia Tributaria, quien concretó que nos encontramos ante una práctica habitual en el ámbito de las empresas de la construcción y era el llamado "fraude de moduleros". El perito explicó que dichas empresas solían contactar con familiares o trabajadores de confianza, a quien se les daban de "alta como autónomos", tributando en el IRPF en régimen de "módulos". El perito indicó que, en esos casos, el trabajador no declaraba en función de los ingresos que percibía, sino tributaba de acuerdo a módulos objetivos en función de la actividad que desarrollan. Así para estos trabajadores resultaría indiferente los ingresos que cobraran puesto que siempre tributarían de conformidad con el mismo tipo impositivo, lo que permitían a las empresas que los contrataban declarar una gran cantidad de gastos que no se correspondía con trabajos efectivamente realizados.

Por consiguiente, ha quedado acreditado que, a través de dicha práctica, los acusados, bien como autores directos o como cooperadores necesarios, dejaron de ingresar indebidamente, en el caso de la entidad AAA, la cantidad de 559.082,79

euros en el periodo impositivo del año 20016 y en el período impositivo de 2007 la cantidad de 263.101,19 euros. Por su parte, y el seno de la entidad BBB dejaron de abonar la cantidad de 472.202,31 euros en el período impositivo de 2004, 651.279,18 euros en el período de 2005 y de 166.387,24 euros en el período impositivo de 2006.

FJ 3º.- Concorre, en relación a todos los acusados, la atenuante muy cualificada de dilaciones indebidas del artículo 21.6 del Código Penal.²

FJ 4º.- En relación a las penas, se imponen de la siguiente manera, a la vista de la conformidad prestada por los acusados en trámite de conclusiones:

- a D. Florido, como autor de cinco delitos contra la Hacienda Pública y del delito de falsedad en concurso medial, la pena de 3 MESES DE PRISIÓN, con la accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, ex artículo 56.1.2º del CP; así como MULTA DE 139.770,69 euros, con responsabilidad personal subsidiaria de 3 meses en caso de impago (AAA-2006); 65.775,29 euros con responsabilidad personal subsidiaria de 1 mes y 15 días, (AAA-2007); 118.050,57 euros con responsabilidad personal subsidiaria de 3 meses, (BBB-2004); 162.819,79 euros con responsabilidad personal subsidiaria de 3 meses (BBB-2005); 41.596, 81 euros, con responsabilidad personal subsidiaria de 1 mes (BBB-2006) y por el delito continuado de falsedad la pena de 5 meses y medio de prisión con accesoria legal de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y Multa de 2 meses con cuota diaria de 3 euros y responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, más la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas publicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la seguridad social durante un periodo de 9 meses por cada delito fiscal.

- a D. Eustaquio, como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública y del delito de falsedad en concurso medial, la pena de 3 MESES DE PRISIÓN, con la accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante

² Art. 21.6 CP:

“Son circunstancias atenuantes:

(...) 6.ª La dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, siempre que no sea atribuible al propio inculpado y que no guarde proporción con la complejidad de la causa.”

el tiempo de la condena, ex artículo 56.1.2º del CP; así como MULTA DE 139.770,69 euros, con responsabilidad personal subsidiaria de 3 meses en caso de impago (AAA-2006); 65.775,29 euros con responsabilidad personal subsidiaria de 1 mes y 15 días (AAA-2007); 118.050,57 euros con responsabilidad personal subsidiaria de 3 meses, (BBB-2004); 162.819,79 euros con responsabilidad personal subsidiaria de 3 meses (BBB-2005); 41.596, 81 euros, con responsabilidad personal subsidiaria de 1 mes (BBB-2006) y por el delito continuado de falsedad la pena de 5 meses y medio de prisión con accesoria legal de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y Multa de 2 meses con cuota diaria de 3 euros y responsabilidad personal subsidiaria en caso de imago, más la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la seguridad social durante un periodo de 9 meses por cada delito fiscal.

- a D. Salustio y D^a Eduvigis son autores igualmente de cinco delitos contra la Hacienda Pública como cooperadores necesario y del delito de Falsedad en concurso medial, la pena de 3 MESES DE PRISIÓN, con la accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, ex artículo 56.1.2º del CP; así como MULTA DE 139.770,69 euros, con responsabilidad personal subsidiaria de 3 meses en caso de impago (AAA-2006); 65.775,29 euros con responsabilidad personal subsidiaria de 1 mes y 15 días (AAA-2007); 118.050,57 euros con responsabilidad personal subsidiaria de 3 meses, (BBB-2004); 162.819,79 euros con responsabilidad personal subsidiaria de 3 meses (BBB-2005); 41.596,81 euros, con responsabilidad personal subsidiaria de 1 mes (BBB-2006) y por el delito continuado de falsedad la pena de 5 meses y medio de prisión con accesoria legal de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y Multa de 2 meses con cuota diaria de 3 euros y responsabilidad personal subsidiaria en caso de imago, más la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas publicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la seguridad social durante un periodo de 9 meses por cada delito fiscal.

- a D. Policarpo y D^a Juana como autores de un delito continuado de falsedad documental y cooperadores necesarios de los tres delitos contra la Hacienda Pública en concurso medial, la pena de 3 MESES DE PRISIÓN, con la accesoria

de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, ex artículo 56.1.2º del CP; así como MULTA DE 139.770,69 euros, con responsabilidad personal subsidiaria de 3 meses en caso de impago (AAA-2006); 65.775,29 euros con responsabilidad personal subsidiaria de 1 mes y 15 días (AAA-2007); 118.050,57 euros con responsabilidad personal subsidiaria de 3 meses (BBB-2004); 162.819,79 euros con responsabilidad personal subsidiaria de 3 meses (BBB-2005); 41.596,81 euros, con responsabilidad personal subsidiaria de 1 mes (BBB-2006) y por el delito continuado de falsedad la pena de 5 meses y medio de prisión con accesoria legal de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y Multa de 2 meses con cuota diaria de 3 euros y responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, más la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la seguridad social durante un periodo de 9 meses por cada delito fiscal.

FJ 5º.- En materia de responsabilidad civil, también como consecuencia de la aceptación manifestada por los acusados en trámite de conclusiones, se acuerda lo siguiente:

- Los acusados D. Florido, D. Salustio, Dª Eduvigis y D. Policarpo indemnizarán conjunta y solidariamente a la Hacienda Pública Estatal, respondiendo subsidiariamente la entidad BBB en virtud de lo señalado en el artículo 120.4º del Código Penal, de las cuotas debidas por dicha empresa, ascendiendo a las siguientes cantidades: 472.202,31 euros por el período impositivo de 2004, 651.279,18 euros por el período de 2005 y SOLO LOS TRES PRIMEROS de 166.387,24 euros por el período impositivo de 2006 siendo también responsable conjunta y solidariamente respecto del 2006, la acusada Dª Juana; resultando un total de: 1.289.868,73 euros.
- Los acusados D. Florido, D. Eustaquio, D. Salustio, Dª Eduvigis y D. Policarpo (solo respecto del 2006) y Dª Juana indemnizarán conjunta y solidariamente a la Hacienda Pública Estatal, respondiendo subsidiariamente la entidad AAA en virtud de lo señalado en el artículo 120.4º del Código Penal, de las cuotas debidas por esta empresa, ascendiendo a las siguientes cantidades: 559.082,79 euros por el período impositivo de 2006 y 263.101,19 euros por el período impositivo de 2007; resultando un total de: 822.183,98 euros.

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

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (RIC): LOS BENEFICIOS A REINVERTIR DEBEN PROVENIR DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS; NO SE REALIZÓ PROMOCIÓN INMOBILIARIA ALGUNA, SIN QUE EL ALTA EN EL IAE CORRESPONDIENTE A ESA ACTIVIDAD O QUE LA MISMA SE ENCUENTRE EN SU OBJETO SOCIAL SEAN INDICIOS QUE POR SÍ SOLOS PERMITAN PRESUMIR LA EXISTENCIA DE DICHA ACTIVIDAD ECONÓMICA (AN, SENTENCIA 27.02.2020, RECURSO Nº. 467/2016; PONENTE: JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA)

FJ 3º.- Para la resolución del recurso deberemos tener en cuenta lo que constituye doctrina sobre el alcance de la mencionada reserva de inversiones en Canarias, sobre la cual se ha referido el TS en sentencias, entre otras, de fecha 12.12.2007, recurso 2860/2002, 20.12.2003 y 21.6.2003, cuya doctrina ha sido seguida por las de esta Sala, como las de fecha 27.9.2007, recurso 466/20004, 6 de abril y 6 de mayo de 2.004, 20 de junio de 2.002, por todas, de la Sección 2ª, y de 23.12.2009, recurso 49/2009, o de 11 de junio de 2.008, recurso 339/2006, por todas, de la Sección 4ª, exigiendo que los beneficios objeto de reinversión provengan de actividades económicas.

Dicha institución, eje del sistema fiscal canario, arranca de La Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias, que eleva el importe de las deducciones de la base imponible por dotaciones al FPI, del 50% señalado en los artículos 34 del Decreto 3359/1967 y 52 del Decreto 3313/1966 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales al 90%, respecto a las dotaciones que se hagan durante los 10 años siguientes a la entrada en vigor de la propia Ley (beneficio que se aplica a las sociedades y establecimientos -y, también, a las empresas individuales, cualquiera que sea la actividad a que se dediquen- situados en Canarias y siempre que la inversión correspondiente se realice y permanezca en el archipiélago).

Es decir, se mantienen como sujetos pasivos beneficiarios de deducción: las sociedades, las entidades jurídicas y las personas físicas, sean empresas individuales o ejerzan actividad por cuenta propia, que destinen sus beneficios al FPI. Este régimen que queda ratificado por la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado (Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y

Tributaria), que, en su Disposición Transitoria Segunda.1 establece que «se proroga hasta el 31 de diciembre de 1983 el Régimen del FPI previsto en el artículo 21 de la Ley 30/1972.

La Ley 20/1991, de 7 de junio, referente al IRPF y al IS, diseña un sistema de incentivos a la Inversión en Canarias en el que, homologándose su regulación, se conserva y respeta la peculiaridad existente hasta ahora, aglutinando el IRPF y el IS, a los efectos de la regulación de la deducción por Inversiones en Canarias, disponiendo en el artículo 92.2.4 que, asimismo, dicho régimen se aplicará a las personas físicas que realicen actividades empresariales y profesionales en Canarias, con los mismos condicionantes y restricciones que establezcan las normativas del IRPF para la aplicación a los sujetos pasivos de los incentivos o estímulos a la inversión establecidos en el IS...

(...)

FJ 4º.- Presupuesto lo anterior, debemos comenzar señalando que la parte actora viene a reproducir las alegaciones expuestas en la vía administrativa y en la vía económica administrativa, aunque añadiendo que los beneficios derivados de actividades que no tengan el carácter de económicas también puede ser objeto de inclusión en la RIC, considerando que el bien transmitido era una existencia. En este sentido hay que tener en cuenta que tampoco puede considerarse que existe una contradicción entre los argumentos expuestos por Inspección y el TEAR de Canarias, pues el TEAR se limita a reconocer la existencia de actividad de promoción respecto de una parte del terreno de la que es propietaria la actora, pero ambos llegan al convencimiento de que el bien transmitido por parte de la sociedad recurrente no estaba afecto la empresa por no desarrollar actividad económica de promoción, aunque no sea necesario disponer de trabajador y local exclusivo (STS de 24.3.2010, recurso 425/2005, 16.4.2012, recurso 1658/2009, de 8.11.2012, recurso 3766/2010, 18.9.2014, recurso 3185/2012, o la SAN de 22.3.2018, recurso 394/2016, o 7.4.2016, recurso 71/2014, por todas), si tenemos en cuenta esencialmente dos argumentos:

- A) En la diligencia nº 3 de fecha 3 de julio de 2.009 el propio representante de la parte actora admite la falta de afectación a la actividad de dicha empresa por parte del mencionado bien transmitido en 2007, la mitad indivisa de un terreno rústico en la Finca X.

- B) En segundo lugar también hay que tener en cuenta que conforme a la documental aportada y que consta en el expediente la Junta de compensación no se constituyó sino en junio de 2008, conforme a la documental aportada, es decir, con posteridad al momento en que tuvo lugar la transmisión de dicho bien por lo que no puede entenderse que se había producido una transformación de su realidad física a los efectos de tenerle por afecto a la actividad económica empresarial, transmitiéndose el mismo terreno adquirido.

Como se deduce de la resolución del TEAC, para la Inspección la actora es titular de un terreno que adquirió en septiembre de 2005, habiendo sido aportado en el momento de su constitución, y que fue vendido en el 2007, pero habiendo percibido anticipadamente los dos primeros pagos en mayo y junio de 2005, con anterioridad incluso de la constitución e inicio de actividad por parte de la entidad, por lo que resulta claro que la reclamante ni realizó ni tenía la intención de realizar promoción inmobiliaria alguna. El hecho de que se diera de alta en el IAE correspondiente a esta actividad o que la misma se encuentre en su objeto social son indicios que por sí solos no permiten presumir la existencia de esta actividad económica, como tampoco procede en este caso, encontramos ante una liquidación del Impuesto sobre Sociedades, analizar el criterio que en la normativa del IVA se utiliza para definir la existencia de actividad económica o de empresario, dada la singularidad de este impuesto a dichos efectos. No siendo probado por la entidad lo contrario, resulta evidente la inexistencia de esta actividad en la entidad. El TEAR, por su parte, no reconoce la existencia de la misma, como alega la reclamante, sino que niega que la entidad ejerciera una actividad de promoción inmobiliaria en una parte de los terrenos de X, en el 50% indiviso que conserva, pero no respecto del beneficio obtenido de la venta en 2007 en cuanto el terreno en cuestión no fue objeto de promoción ni urbanización, ni sometido a transformación o alteración alguna. Por lo tanto, considera la operación realizada como una pura y simple compraventa de inmueble, que es la misma conclusión a la que llega la inspección y por los mismos motivos esgrimidos en el acuerdo de liquidación, argumentos que hacemos nuestros y damos por reproducidos.

Y sobre la base de que rechazando la existencia de actividad de promoción inmobiliaria, respecto de dicha finca transmitida, nos encontramos ante la posible actividad de compraventa de inmuebles, debemos tener en cuenta que, desde el 1-1-2007, la exigencia de contar con al menos un empleado y un local donde se lleve a cabo la gestión, como requisitos de la legislación del IRPF para concluir que existe

actividad económica (art.27 de la ley 35/2006), solo se plantea para la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, no para la de compraventa, que en todo caso tampoco concurre, pues tienen lugar respecto de las restantes actividades que desarrolla la recurrente (venta de neumáticos y hortalizas).

Por otro lado de que recordar lo que ya sido doctrina tradicional de esta Sala (SAN 25.7.2019, recurso 681/2017 o 31.5.2019, recurso 769/2015) y del TS (STS de 24.9.2014, recurso 2892/2012, y 22.5.2014, recurso 314/2012 y 14/2012), en el sentido de que los beneficios que conlleva la RIC han de provenir necesariamente, de actividades económicas, no siendo este el supuesto de autos. Por tanto, el recurso contencioso-administrativo, necesariamente, debe ser desestimado y confirmada la resolución impugnada.

ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN. NO EXISTE INVERSIÓN INICIAL CUANDO CUANDO SE ADQUIEREN LOCALES QUE YA SE DISFRUTABAN COMO ARRENDATARIOS PUES DEBE PONERSE DE MANIFIESTO UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA INVERSORA QUE EXCEDE DEL RESULTADO MERAMENTE CONTABLE; PERO EN ESTE CASO, MÁS QUE ANTE UNA OPCIÓN DE COMPRA, ESTAMOS ANTE UNA COMPRAVENTA CON PAGO APLAZADO, HABIÉNDOSE ACREDITADO QUE LA INVERSIÓN PROVOCÓ UN AUMENTO DE LA CAPACIDAD PRODUCTIVA SE AUMENTÓ LA VIDA ÚTIL DEL INMUEBLE CON LA REHABILITACIÓN REALIZADA (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 03.03.2020, RECURSO Nº. 0500/2018; PONENTE: INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN)

FJ 1º.- Es objeto del presente recurso la resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2018 desestimando la REA 35/01833/2017 presentada contra liquidación provisional del ITPAJD, en la modalidad de TPO, girada por la Comunidad Autónoma de Canarias, por un importe de 121.528,04 euros.

La cuestión litigiosa es determinar si el solar adquirido en la calle SSS en el término municipal de Las Palmas de Gran Canaria, en escritura pública de 24 de julio de 2015, y el previo contrato de arrendamiento del 5 de junio de 2013, podía acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, como creación de un establecimiento o ampliación de un establecimiento a los efectos de la exención del art 25 de la Ley 19/1994. Son dos las vías posibles en las que la demandante pretende se aplique la exención:

- 1.- Pese a que el contrato inicial celebrado en 2013 se autodenomino un contrato de arrendamiento con opción de compra, en realidad se trataba de una compraventa con precio aplazado como se explicó en la escritura de 24 de julio de 2015 en la que se denominaba la operación compraventa con precio aplazado.
- 2.- En su defecto se solicita se considere la operación a los efectos de obtener la exención como inversión inicial como creación de un establecimiento, o, ampliación de un establecimiento existente.

FJ 2º.- El artículo 25.1 de la ley 19/1994 establece que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente están exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando el rendimiento del impuesto se considere producido en Canarias en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición de bienes de inversión. En este sentido el número 3 del artículo establece que a los efectos de lo establecido en el artículo tendrán la consideración de bienes de inversión los elementos patrimoniales del inmovilizado material adquiridos o importados con ocasión de una inversión inicial, entendiéndose por inversión inicial, entre otras, aquella que tiene por objeto la creación o ampliación de un establecimiento.

El artículo 8 del Reglamento de desarrollo de la ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, establece que se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la creación de un establecimiento cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad económica, asimismo el mencionado artículo establece que se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la ampliación de un establecimiento cuando tenga como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo, determinándose que, en particular, se considerará como tal ampliación la rehabilitación de un inmueble.

La resolución del TEAR impugnada rechazó la aplicación de la exención por los siguientes motivos:

- 1.- El inmueble en el que se desarrolle una actividad económica constituye, por sí mismo, activo del establecimiento, con independencia de que el titular de la actividad económica sea arrendatario o propietario del mismo. Si la actividad ya se venía desarrollando en ese mismo local previamente, mediante su arrendamiento, el activo del establecimiento, no ha variado, no se ha producido una ampliación del mismo.
- 2.- Respecto a si las obras acometidas supusieron un aumento de la capacidad de producción, una mejora sustancial en su productividad, o el alargamiento de la vida útil estimada del activo, como causa que ampararía la exención. El TEAR rechazó esta posibilidad porque la demandante no aportó la prueba adecuada para ello ni ante la Administración Tributaria Canaria (ATC), ni ante el propio TEAR: *"no estaría acreditada la rehabilitación del inmueble en los términos que recoge este artículo 8 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/94, como tampoco que las obras a las que se refiere la entidad hubieran producido un incremento de su vida útil por falta de aportación de elementos de prueba a tal fin. Por otra parte, la entidad no ha acreditado, en forma alguna, el incremento de productividad que, según sus alegaciones, se habría operado a partir de la adquisición."*

FJ 3º.- Respecto a los locales arrendados que después son adquiridos y su consideración a los efectos de la exención, nos hemos pronunciado en la sentencia de 6 de julio de 2018, (rec. 106/2017) rechazando que nos encontrásemos ante una inversión inicial cuando se adquieren locales que ya se disfrutaban como arrendatarios: *«En el caso, los locales estaban destinados a la actividad profesional del demandante que los afectó como arrendatario. Es cierto que modifica el título de la inversión, que pasa a ser de arrendatario a propietario, pero no es una inversión inicial, el local ya estaba funcionando para la actividad profesional. No se trata de inversión inicial, la inversión ya existía (...). La realidad es que el local estaba destinado a la actividad económica, con independencia de que la entidad disfrute del mismo a título de arrendamiento o de propiedad, la afeción del local a la actividad permanece invariable. Por ello no hay nada nuevo, la adquisición del local no implica una "inversión inicial" en el sentido exigido para la exención, como ayuda regional a las actividades económicas. No se inicia una nueva actividad vinculada al establecimiento, cuando la norma se refiere al "incremento del valor total de los activos del mismo" se refiere no a los activos de la contabilidad, sino a todos los elementos que conforman en sí la actividad, todas las variantes que contribuyen junto al establecimiento a incrementar o crear una actividad económica: capital económico,*

humano, etc. Podemos admitir que se ha invertido un capital económico en adquirir el local pero no es la inversión inicial que regula la normativa, el local ya estaba en funcionamiento aunque fuera alquilado, y, por tanto, no hay una puesta en funcionamiento por primera vez del local.»

E, igualmente, nos referimos a esta problemática en la sentencia de 23 de noviembre de 2017 (Rec. 234/2016) toda adquisición de activos fijos o bienes inmuebles incrementa el valor total de los activos fijos de la entidad, ello por sí solo no califica la operación como inversión inicial y bien de inversión. Es necesario un plus añadido, de forma que se ponga de manifiesto, tal y como persigue el objeto y finalidad de la exención, una actividad económica que produzca un resultado distinto del meramente contable, se trata de propiciar o fomentar la actividad empresarial o profesional. Así, se califica por el precepto citado como tal la rehabilitación de un edificio, lo que implica una serie de actividades económicas sucesivas que generan el incremento de valor del activo fijo y se reflejan en la sociedad canaria, tanto en su vertiente social, como económica. No se ha admitido por la Administración Tributaria la adquisición de un local comercial previamente arrendado por el propio adquirente.

FJ 4º.- En el presente procedimiento se ha aportado la escritura pública de 5 de junio de 2013, de arrendamiento con derecho a opción compra y prueba documental acreditativa de que la adquisición del solar fue acompañada de una rehabilitación importante del edificio, y además, de la puesta en marcha de unidades adicionales de educación infantil.

Estimamos que nos encontramos ante una ampliación del establecimiento, en el que se produjo un incremento del valor total de los activos del mismo. Se ha superado la carga de probar estas circunstancias, a través de la licencia de obra mayor, proyecto básico de dicha licencia, facturas, etc. En toda la prueba se aprecia que la inversión provoca el aumento de la capacidad productiva (puede albergar a educación infantil) y también se aumentó la vida útil del inmueble, con la rehabilitación realizada. La cantidad invertida alcanzó casi el cincuenta por ciento del precio de adquisición del inmueble.

Como señala el recurrente el supuesto que nos ocupa es similar al examinado en la Sentencia 221/2013, resuelta por el TSJ Canarias de Santa Cruz de Tenerife, Sala de lo contencioso-administrativo, (Rec, 59/2011) (...) se puso la finca a disposición del adquirente, con la facultad de realizar en la misma las obras que se

estimases necesarias para una concreta finalidad, e, incluso, de hecho se produjo el arrendamiento, autorizado en la opción, del local antes de ejecutarse la opción de compra,(...) en el fondo se trata de analizar el verdadero contenido y naturaleza del contrato firmado entre la sociedad adquirente y la vendedora, comprobándose que, más que una opción de compra, estamos ante una compraventa con pago aplazado, de otra forma no se explican los amplísimos poderes de disposición que se concedieron a la sociedad adquirente, ni las inversiones realizadas.

Entendemos que lo importante no es el nombre que se dio a los contratos, ni siquiera como se hizo la operación, lo decisivo es que los contratos realizados tenían por objeto la rehabilitación del inmueble, el alargamiento de su vida útil y la ampliación de la actividad con la incorporación de unidades de educación infantil. Los contratos van secuenciados y dirigidos a culminar la inversión, el arrendamiento con opción de compra, el contrato con el arquitecto y por último, la licencia de obra mayor al Ayuntamiento, y la escritura de compraventa.

Consideramos que debemos acoger la tesis del demandante que ha acreditado que nos encontramos ante una inversión inicial para la ampliación de un establecimiento ya existente, de conformidad con el artículo 8.2 del Real Decreto 1758/2007.

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

NO SUJECCIÓN. APLICACIÓN EN EL ÁMBITO DEL IGIC DE LOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES EN MATERIA DE IVA CUANDO LA LEGISLACIÓN DE AMBOS IMPUESTOS ES IDÉNTICA, AL HABERSE PRODUCIDO UNA ARMONIZACIÓN POR VOLUNTAD DEL LEGISLADOR INTERNO, SIN PERJUICIO DE QUE EL TERRITORIO DE LAS ISLAS CANARIAS QUEDE FUERA DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL SISTEMA ARMONIZADO DEL IVA (TS, SENTENCIA 19.05.2020, RECURSO Nº. 6.528/2017; PONENTE: JOSÉ DÍAZ DELGADO)

FJ 1º.- Cuestión jurídica a resolver.

Sostiene la recurrente en el escrito de interposición que la Sentencia de Instancia aplica erróneamente la Sexta Directiva, 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido del Consejo de la Unión Europea "...a sabiendas de conocer nuestro Tribunal que la citada Directiva no resulta de aplicación en Canarias".

Sin embargo, como sostiene la recurrida es incierto que la Sentencia recurrida aplique al supuesto de hecho controvertido la referida Directiva. Lo que hace, al tratarse de impuestos plenamente armonizados (IVA e IGIC), con redacciones literalmente iguales, es decir (FD Sexto,) que no existe "*...razón jurídica alguna para excluir la aplicación en el caso de Canarias de la interpretación que lleva a cabo el Tribunal Supremo a propósito de excepciones a la no sujeción de las operaciones al IVA cuando se trata de operaciones realizadas mediante empresas públicas, privadas o mixtas, cualquiera que sea el régimen jurídico en que actúen*".

Y por otra parte, establece el Auto de fecha 5 de marzo de 2018, de admisión del recurso de casación por esta Sala, que la (única) cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en (págs. 11 y 12): "*Determinar si resulta de aplicación para la interpretación de los artículos 4, 9.8 (en la actualidad 9.9) y 28 de la ley 20/1991, en relación con la sujeción o no del Impuesto General Indirecto Canario de las operaciones que realiza una sociedad de capital público con naturaleza de órgano técnico jurídico a su entidad pública territorial, la doctrina del Tribunal Supremo sentada a propósito de la interpretación del art. 7.8 de la ley del IVA que exceptúa de la no sujeción al IVA cuando se trata de operaciones realizadas mediante empresas públicas, todo ello partiendo de que el territorio de Canarias queda fuera del ámbito de aplicación de dicho Impuesto.*"

Por ello y a la vista de la parte dispositiva del referido Auto, la *ratio decidendi* en este caso queda limitada a determinar si la Jurisprudencia dictada para unificación de doctrina, del Tribunal Supremo en cuanto a la interpretación del art. 7.8 de la LIVA, resulta de aplicación al art. 9.9 de la LIGIC, de idéntica redacción, no siendo cuestión jurídica controvertida si la Sexta Directiva del IVA resulta de aplicación a Canarias, habida cuenta que, de conformidad con la Doctrina del TC, no despliega sus efectos jurídicos en este territorio.

FJ 2º.- Identidad entre los arts. 7.8 de la LIVA y 9.9 de la LIGIC.

(...)

En consecuencia, como sostiene la recurrida resulta que el legislador nacional, en ambos cuerpos normativos, y mediante las mismas normas estatales, durante el mismo período de vigencia, ha querido dejar fuera de los supuestos de no sujeción

del IVA-IGIC; y, consecuentemente sujetos a ambos impuestos, a los entes públicos que operen o actúen en el mercado por medio de empresas públicas, privadas, mixtas o, en general, de empresas mercantiles.

Pero es más, cuando se modifica la redacción del art. 7.8 de la LIVA, lo hace (a renglón seguido) en el mismo sentido, mediante la misma norma, Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, y entrando en vigor al mismo tiempo, el art. 9.9 de la LIGIC.

(...)

Todo lo cual, como sostiene la recurrida, se viene sosteniendo desde la fase administrativa, y ratifica que la armonización entre ambas figuras impositivas, por voluntad del legislador nacional, es prácticamente total, y está fundada en la necesidad de evitar distorsiones en el mercado interior entre la Península e Islas Baleares y Canarias y en el exterior entre Canarias y países miembros de la UE. Tal es así, como se pone de manifiesto con los artículos controvertidos comparados, que a renglón seguido de una modificación del IVA peninsular derivada de los cambios normativos o de exigencias jurisprudenciales comunitarias esta es aplicada, al mismo tiempo y mediante la misma norma, también en el IGIC, con la misma fecha de entrada en vigor.

Por ello, en este caso, lo relevante, como dice la Sentencia de Instancia, es que el legislador nacional ha querido dejar fuera de los supuestos de no sujeción del IVA-IGIC; y, consecuentemente sujetos a ambos impuestos, a los entes públicos que operen o actúen en el mercado por medio de empresas públicas, privadas, mixtas o, en general, de empresas mercantiles.

En definitiva, esta Sala comparte el criterio de la Sentencia de Instancia, de que la Jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la interpretación del art. 7.8 de la LIVA, redactada de manera idéntica al art. 9.9 de la LIGIC, que se modifica y entra en vigor al mismo tiempo, no resulte plenamente aplicable al ámbito del IGIC, para

la resolución, al margen de la Sexta Directiva, de cuestiones jurídicas controvertidas de naturaleza idéntica. En consecuencia, este motivo del recurso debe ser íntegramente desestimado, en cuanto existe plena armonización entre las redacciones legislativas controvertidas comparadas.

Como sostiene la Sala de Instancia (FD Sexto - *«...lo decisivo en el caso es la plena concordancia en su literalidad de los artículos 7.8º de la Ley del IVA y del artículo 9.9º de la Ley del IGIC -literalmente idénticos- lo que significa que el legislador interno -en ejercicio de sus competencias- ha decidido llevar a cabo la armonización y, por ello, la interpretación que del precitado artículo 7.8º de la Ley del IVA hace el Tribunal Supremo es aplicable cuando se trata del IGIC en supuestos con identidad objetiva (entidades con forma societaria y capital público creadas por Administraciones territoriales, bien sea la Comunidad Autónoma o un ente local, para la gestión de intereses dentro de su esfera de competencias).*

Como dice la parte estamos ante "impuestos plenamente armonizados" por voluntad del legislador nacional sin que aparezca razón jurídica alguna para excluir la aplicación en el caso de Canarias de la interpretación que lleva a cabo el Tribunal Supremo a propósito de excepciones a la no sujeción de las operaciones al IVA cuando se trata de operaciones realizadas mediante empresas públicas, privadas o mixtas, cualquiera que sea el régimen jurídico en que actúen».

FJ 3º.- Infracción del art. 4 de la IGIC.

En cuanto a la infracción del art. 4 de la LIGIC, dice la recurrente que el art 9.8 (debe referirse al 9.9) no establece en exclusiva los supuestos de no sujeción al IGIC, debiendo adicionarle los supuestos cuya actividad no está descrita en la definición del hecho imponible. En este sentido, dispone que las operaciones realizadas por promoción con el Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria no deben encontrarse sujetas al IGIC a la vista del art. 4.1 de la LIGIC, porque dicha actividad no está definida dentro del hecho imponible.

Establece el referido artículo, cuya redacción no se ha modificado desde la vigencia del Impuesto, lo siguiente: *«1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.»*

En el mismo sentido, el art. 4. Uno de la LIVA, no difiere de la redacción anterior, disponiendo lo siguiente: *«Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso, si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.»*

Por tanto, en aras de la reiterada armonización fiscal, estamos ante redacciones normativas similares, interpretada en el ámbito del IVA por esta Sala Tercera, en las Sentencias de los recursos de casación para unificación de doctrina números 271/2006 y 151/2007, de fecha 22 de octubre de 2010 y 14 de abril de 2011, respectivamente.

En consecuencia, la interpretación realizada por la Sentencia de Instancia no vulnera el art.4.1 de la LIGIC, debiendo decaer el recurso también por este motivo.

FJ 4º.- Resolución a la cuestión planteada por la Sección Primera.

El Auto de la Sección primera plantea: *«Determinar si resulta de aplicación para la interpretación de los artículos 4, 9.8 (en la actualidad 9.9) y 28 de la ley 20/1991, en relación con la sujeción o no del Impuesto General Indirecto Canario de las operaciones que realiza una sociedad de capital público con naturaleza de órgano técnico jurídico a su entidad pública territorial, la doctrina del Tribunal Supremo sentada a propósito de la interpretación del art. 7.8 de la ley del IVA que exceptúa de la no sujeción al IVA cuando se trata de operaciones realizadas mediante empresas públicas, todo ello partiendo de que el territorio de Canarias queda fuera del ámbito de aplicación de dicho Impuesto».*

En concordancia con lo ya dicho cabe sostener que resulta de aplicación para la interpretación de los artículos 4, 9.8 (en la actualidad 9.9) y 28 de la ley 20/1991, en relación con la sujeción o no del Impuesto General Indirecto Canario de las operaciones que realiza una sociedad de capital público con naturaleza de órgano técnico jurídico a su entidad pública territorial, la doctrina del Tribunal Supremo sentada a propósito de la interpretación del art. 7.8 de la ley del IVA que exceptúa de la no sujeción al IVA cuando se trata de operaciones realizadas mediante empresas

públicas, todo ello partiendo de que el territorio de Canarias queda fuera del ámbito de aplicación de dicho Impuesto.

TRIBUTOS CEDIDOS A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. HECHO IMPONIBLE: FALLECIDO EL HEREDERO SIN ACEPTAR LA HERENCIA DE SU CAUSANTE Y TRANSMITIDO A LOS SUYOS EL DERECHO A HACERLO, AL ACEPTAR ESTOS ÚLTIMOS LA HERENCIA DE SU CAUSANTE -QUE FALLECIÓ SIN ACEPTAR LA DEL SUYO- SE PRODUCE UNA SOLA ADQUISICIÓN HEREDITARIA Y, POR ENDE, UN SOLO HECHO IMPONIBLE, NO DOS HECHOS IMPONIBLES NI DOS DEVENGOS DEL IMPUESTO, PUES LOS HEREDEROS TRANSMISARIOS SUCEDERÁN DIRECTAMENTE AL CAUSANTE DE LA HERENCIA Y EN OTRA DISTINTA SUCESIÓN AL FALLECIDO HEREDERO TRANSMITENTE (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.03.2020, RECURSO Nº. 274/2018, PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

FJ 3º.- Pronunciamiento de la Sala en relación a la primera de las cuestiones planteadas.

Ya refiere la administración codemandada Agencia Tributaria Canaria en su contestación a la demanda que en la doctrina considerada en la resolución del TEAR (cuando fallece un heredero que no ha aceptado ni repudiado la herencia, como en el presente caso, el "Ius Delationis" -uno de los derechos que integran su patrimonio- se transmite a sus herederos, produciéndose una doble transmisión) se ha producido un cambio de criterio en las sentencias del Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, de 5 de junio de 2018 (recurso de casación 1358/2017) y de 29 de marzo de 2019 (recurso 1397/2017). Nueva doctrina que ya aplica el Tribunal Económico-Administrativo Central en la Resolución de 10 de diciembre de 2018 (recurso 5305/2015). Opone, no obstante, que no procede su aplicación por ser posterior a las resoluciones administrativas objeto del recurso, argumento que no puede aceptarse, pues se trata de la aplicación de jurisprudencia interpretativa de las normas sustantivas vigentes y aplicables, correspondiendo en todo caso a esta Sala sentenciadora, de forma motivada, la aplicación del derecho vigente al dictar la sentencia, por lo que la consideración de las nuevas pautas que para su interpretación fija el Tribunal Supremo, es correcta. Ya el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución citada anteriormente aplica el nuevo criterio interpretativo en una situación análoga a la de autos.

En este sentido se pronuncia, el Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 5ª, en la sentencia de 17 de octubre de 2001 (recurso 2624/1997), 14 de julio de 2003 (recurso 5231/1998), 8 de abril de 2008 (recurso 1952/2004), entre otras.

Pues bien, el Tribunal Supremo en las sentencias de 2018 citada, refiere lo siguiente (fundamentos de derecho segundo a cuarto):

«SEGUNDO.- El estado actual de la cuestión. La jurisprudencia civil pronunciada en relación con el denominado ius transmissionis y su influencia en el enjuiciamiento de este asunto.

Es preciso significar que la Sala Primera, de lo Civil, de este Tribunal Supremo, constituida en Pleno, ha dictado el 11 de septiembre de 2013 la sentencia nº 539/2013, en el recurso de casación nº 397 / 2011 (ES:TS:2013:5269), que afecta de forma directa y plena a la decisión de este recurso, pues se dan las circunstancias procesalmente exigibles para que entre en juego la prejudicialidad civil, con efecto no devolutivo (artículo 4 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción , en relación con el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial).

La mencionada sentencia de nuestra Sala Primera establece la siguiente doctrina en relación con la naturaleza y efectos del derecho de transmisión reconocido en el artículo 1006 C.c . y, en particular, declara al máximo nivel jurisprudencial, esto es, como ratio decidendi de una sentencia plenaria que aborda tal cuestión, que hay una sola, no dos transmisiones y, por ende, adquisiciones:

(...)

TERCERO.- Consideraciones derivadas del fundamento anterior.

Lo declarado por la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, en las particulares características de la sentencia que hemos reseñado como expresivas de una clara voluntad de formar jurisprudencia definitiva sobre una materia necesitada de ella, nos vincula para la decisión del presente asunto, no sólo porque ha decidido, concluyentemente, que en el caso de ejercicio del ius transmissionis por los herederos del transmitente se produce una sola transmisión -no dos-, sino, lo que es más importante, porque tal decisión es prejudicial y determinante de la que nos

corresponde adoptar ahora al interpretar la ley fiscal porque, a nuestro juicio, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD- incorpora elementos y conceptos fiscales fundados a su vez en nociones que ha de suministrarnos necesariamente el Derecho civil (sucesión, transmisión, adquisición, aceptación, etc.), para definir las nociones de hecho imponible y el devengo.

Por lo tanto, en presencia de tal jurisprudencia, hemos de rectificar la doctrina establecida en nuestras sentencias de 25 de mayo y 14 de diciembre de 2011, debiendo especificarse que en ésta última se contiene un voto particular, cuyo criterio coincide con el posteriormente establecido en interpretación del artículo 1006 C.c. y que, por lo tanto, consideramos el criterio acertado. Se dice en él lo que sigue:

"[...] El artículo 3º.1a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , establece que "Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio". La adquisición, es, por tanto, requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible.

En el caso enjuiciado, la hermana del causante murió sin aceptar la herencia de éste, por lo que la adquisición no se ha producido. Esto determina que el hecho imponible no tuviera lugar, no pudiendo practicarse liquidación por el mismo.

Es cierto que el artículo 24 de la Ley 29/1987 establece que el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, pero esto lo único que supone es retrotraer los efectos tributarios del Impuesto a ese momento, y así hay que entenderlo en concordancia con el artículo 989 del Código Civil, que establece que "Los efectos de la aceptación y de la repudiación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda", lo que significa que es el hecho de la aceptación el determinante de la adquisición.

Ahora bien, lo anterior implica que los hijos de Doña Sagrario ...no heredan de ésta los bienes de su hijo (...), sino solo su "ius delationis", por tanto los bienes los heredaría, con su aceptación, directamente de éste, por lo que lo procedente hubiera sido desde el punto de vista del Impuesto sobre Sucesiones, que se girase una sola liquidación por el gravamen correspondiente a esta sucesión, pero como esta pretensión ha sido expresamente excluida por los recurrentes, es por lo que entiendo que debe desestimarse la casación".

En la articulación de este sencillo esquema se resume la buena doctrina que impide hablar de adquisición de la herencia cuando no ha habido aceptación. Esto es, que: a) sólo hay adquisición en caso de aceptación -expresa o tácita- (artículo 3.1.a) LISD); b) la aceptación retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento (art. 24 LISD y 989 C.c.) lo que no equivale a la posibilidad de suceder sin aceptar y, desde el punto de vista tributario, a que haya una aceptación presunta o ficticia de quien se sabe de modo formal y cierto que no aceptó; c) si sólo hay una adquisición acontece una sola vez el hecho imponible (artículo 3.1.a) LISD); y d) el derecho de transmisión opera un efecto transmisivo no de la herencia del transmitente, sino una traslación del ius delationis en favor de los transmisarios para aceptar en lugar de aquél la herencia del que hemos llamado causante.

Es imprescindible añadir a lo anteriormente expuesto que una interpretación propiamente tributaria, esto es, sin condicionantes conceptuales importados del derecho privado, de los preceptos aplicables al caso de la LISD, basada en la esencial regla exegética del principio de capacidad económica, converge claramente con la tesis ampliamente expuesta, pues a la imposibilidad ontológica de establecer la ficción de que ha habido dos transmisiones -una de ellas a cargo de quien ha fallecido y, además, no ha aceptado ni repudiado la herencia de que se trata- se debe unir la evidencia de que sólo ha habido una transmisión en sentido rigurosamente tributario, manifestada por la aceptación (art. 3.1.a) de la LISD) y a cargo del causahabiente. No es casual que el artículo 5, sobre los sujetos pasivos, disponga que "...estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

a)... En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes".

Pues bien, el Diccionario del Español Jurídico define la voz causahabiente como "heredero o persona que recibe bienes o derechos como consecuencia del fallecimiento del causante", definición que, en lo sustancial y con algún matiz diferenciador, contiene también el Diccionario de la Real Academia Española, conforme al cual causahabiente es "la persona que ha sucedido o se ha subrogado por cualquier título en el derecho de otra u otras".

En ambas definiciones queda explícito que no se es causahabiente por el solo hecho de la delación o llamamiento a la herencia, sino que se precisa la recepción de

los bienes o derechos mortis causa , lo que requiere, en caso de herencia, su aceptación (en la definición del Diccionario del Español Jurídico); o en un sentido algo diferente y no constreñido a la sucesión hereditaria, el Diccionario de la RAE pone el acento en la sucesión o subrogación de una persona en el derecho de otra, lo que nos conduce al mismo punto de llegada, pues tal sucesión o subrogación tampoco es hacedera sin la aceptación de la herencia.

CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia. La cuestión cuyo esclarecimiento nos encomienda el auto de admisión es la de "...determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante -que falleció sin aceptar la del suyo- se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno...".

La respuesta que hemos de ofrecer ante todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida en la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre de 2013, de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, es que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imponibles ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final de la reseñada sentencia civil según la cual "los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente".

Tal afirmación es válida para las sucesiones mortis causa regidas, en el Derecho común, por el Código Civil, así como aquellas otras que menciona la sentencia, en comunidades que reconozcan en su derecho civil común o especial el ius transmissionis, de forma semejante, las que no hacen al caso en este recurso de casación.

Con tal criterio, que trae directa causa de la doctrina civil a que hemos hecho referencia, la cual entraña una cuestión prejudicial no devolutiva que hemos de despejar para resolver este recurso (artículos 4 LJCA y 10 LOPJ), corregimos la doctrina establecida en nuestras sentencias de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011 (recursos de casación nº 2610/2008 y 3362/2007).»

Conforme a esta doctrina, procede estimar el primer motivo de impugnación de las liquidaciones.