

## **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 AGOSTO DEL  
EJERCICIO 2021 A ENERO DEL EJERCICIO 2022**

**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: residencia universitaria*

"La entidad consultante es una universidad pública canaria titular de varios edificios destinados al alojamiento de alumnos, profesorado y demás comunidad universitaria

(...)

(,...) es necesario que primeramente se determine, si la operación está sujeta al IGIC, como operación interior, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991:

*"Artículo 4. Hecho imponible*

*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".*

(...)

Aplicando todos los elementos delimitadores del hecho imponible del IGIC, al supuesto descrito en la consulta planteada, podemos concluir, que se dan todos, y que, por tanto, se trata de una operación sujeta al IGIC, como seguidamente veremos:

- 1.- El alojamiento en sus edificios a diferentes miembros de la comunidad universitaria, se calificaría, a efectos del IGIC, como una prestación de servicios. [Artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991]
- 2.- La universidad pública que realiza esta prestación de servicios, tiene la consideración de empresario o profesional por realizar habitualmente actividades económicas, básicamente servicios de enseñanza. [Artículo 5 de la Ley 20/1991]
- 3.- La prestación de servicios de alojamiento se realiza a título oneroso, puesto que la contraprestación exigida por la universidad pública es un precio, con independencia de que sea público o privado.
- 4.- La prestación de servicios realizada, aunque podría parecer que no se enmarca en las operaciones que habitualmente realiza una universidad, ello no es obstáculo para su sujeción al IGIC; ya que, la existencia o no de habitualidad, entendemos, no es un elemento esencial del hecho imponible, pues también entraría si se tratara de un servicio ocasional.
- 5.- El alojamiento prestado en sus edificios por la entidad consultante, se produce en el desarrollo de su actividad empresarial, puesto que ordena en nombre propio factores de producción materiales y humanos con la finalidad de prestar servicios.

Estando claro que este alojamiento, constituye hecho imponible del IGIC, al ser una prestación de servicios realizada por un empresario a título oneroso en el desarrollo de una actividad empresarial, nos faltaría, para determinar la sujeción al impuesto, que esta prestación de servicios esté localizada en el territorio de aplicación del mismo.

En este sentido, para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, el artículo 17 de la Ley 20/1991, recoge una regla general y varias reglas

especiales, destacando entre estas últimas la prevista en el número Tres.Uno.1.h) para los bienes inmuebles:

Dado que los edificios en los que se da el alojamiento están situados en Canarias, se concluye fácilmente que la prestación de servicios está localizada en el territorio de aplicación del IGIC. Por tanto, en virtud de todo lo expuesto anteriormente, está claro que estamos ante una prestación de servicios sujeta al IGIC. En este sentido, el hecho de que la contraprestación sea un precio público, no altera lo manifestado hasta ahora, dado que es inaplicable el supuesto de no sujeción recogido en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, puesto que, si bien las Universidades Públicas se consideran Administraciones Públicas, a los efectos de este precepto, los precios públicos no tienen la condición de contraprestación de naturaleza tributaria.”

(Contestación vinculante nº 2096 de fecha 03/01/2022)

*Clave: servicios gratuitos.*

#### “CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante es sujeto pasivo del IGIC, desarrollando la actividad profesional de arquitecto. Pretende prestar servicios propios de su profesión de forma gratuita para los afectados por la erupción volcánica en La Palma. (...)

(...)

#### CONTESTACIÓN VINCULANTE

(...)

Para delimitar la consulta efectuada, se presume que la persona física consultante no está acogida al régimen especial del pequeño empresario o profesional del IGIC, desprendiéndose del contenido de la consulta que los destinatarios de sus servicios gratuitos son particulares afectados por la erupción del volcán de La Palma.

El hecho imponible del IGIC lo constituyen, por un lado, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por empresarios o profesionales, y, por otro lado, las importaciones de bienes. Centrándonos en las

primeras operaciones, las conocidas como “operaciones interiores”, el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 dispone 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.”*

De este precepto, y en relación a la consulta efectuada, podemos señalar dos aspectos:

- No pierde el carácter oneroso de una operación, la exigencia de un precio inferior al coste de producción o comercialización del bien o servicio entregado o prestado.
- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios gratuitas y localizadas en el ámbito territorial de aplicación del IGIC, realizadas por un empresario o profesional, están no sujetas al IGIC.

El que las operaciones gratuitas realizadas por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, estén no sujetas al IGIC no solo se desprende del contenido del citado artículo 4.1 de la Ley 20/1991, sino que se reitera en el artículo 9 de la Ley 20/1991, regulador de los supuestos de no sujeción, que en su apartado 8º dispone:

*“No están sujetas al Impuesto.*

*(...)*

*8º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, salvo en los supuestos de vinculación a que se refiere el artículo 23, número 3, de la presente Ley”.*

El citado artículo 23.3 de la Ley 20/1991 regula las reglas especiales para determinar la base imponible cuando exista vinculación entre el empresario o profesional sujeto pasivo del IGIC y el destinatario de la operación interior; (...)

(...)

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

- La prestación de servicios del arquitecto, a título gratuito, para los afectados por la erupción volcánica en La Palma, a través de lo que el consultante denomina, "donación de trabajo", sin que exista vinculación entre las partes, es una operación no sujeta al IGIC; y su realización origina la aplicación de la regla de la prorata.

En el supuesto de que exista vinculación entre las partes, aunque sea gratuita la prestación de servicios, está sujeta al IGIC, debiéndose determinar la base imponible conforme a lo dispuesto el artículo 23.3 de la Ley 20/1991, sin que resulte de aplicación la regla de la prorata.

- No existe ningún incentivo fiscal por la "donación de trabajo" que plantea el consultante, en el ámbito de los tributos sobre los que la Comunidad Autónoma de Canarias tiene competencias para emitir consulta con carácter vinculante.
- Por realizar la "donación de trabajo", no hay que liquidar ningún otro tipo de impuesto respecto de los que tenemos competencias para su gestión y para emitir consulta con carácter vinculante.
- Por realizar la "donación de trabajo", tiene la obligación de expedir factura, aunque la operación esté no sujeta al IGIC, sin que sea necesario dejar constancia de ello en la factura, aunque sería deseable que constara que se trata de una operación gratuita."

(Contestación vinculante nº 2091 de fecha 07/12/2021)

*Clave: ejecución de obra.*

#### "CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil pública estatal consultante, empresa instrumental del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA), ha suscrito un convenio con

éste por el que promoverá y contratará las ejecuciones de obras de modernización de regadíos (...)

(...)

La actuación de la entidad consultante se concreta en la promoción y contratación de las actuaciones de modernización de regadíos y el seguimiento en materia de evaluación ambiental de los proyectos que finalmente se lleven a cabo. Con carácter previo a las actuaciones que corresponden a la entidad consultante, deberá suscribir un convenio con las "Comunidades de usuarios del agua", término que engloba a los competentes para la ordenación, planificación y gestión del agua, que básicamente en Canarias son los Consejos Insulares de Agua, la entidad pública empresarial "Balsas de Tenerife, BALTEN" y las Comunidades de Regantes.

(...)

Respecto a las ejecuciones de obras que promoverá y contratará, la entidad consultante señala los siguientes aspectos:

- Tendrán como resultado la construcción completa de una edificación, por lo que entiende que se produciría la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.
- El coste de los materiales aportados por el contratista o adjudicatario, en el conjunto del presupuesto, va a ser superior al 40 por ciento.
- Las obras podrán ser tanto licitadas conforme a la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, como encargadas por la entidad consultante a un medio propio personificado.

(...)

CONTESTACIÓN VINCULANTE

(...)

**A) Ejecución de obras cuyo destinatario es la entidad consultante**

(...)

**A1) El adjudicatario de la obra es un tercero derivado de la licitación de la obra a través del régimen de contratación pública**

Señala la entidad consultante que el adjudicatario de la obra aportará materiales cuyo coste superará el 40 por ciento de la base imponible de la ejecución de obras. A ello hay que añadir que del examen de la documentación presentada y del concepto general de edificaciones contenido en el primer párrafo del número 5 del artículo 5 de la Ley 20/1991 (*construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente*), nos encontramos ante una construcción completa de edificaciones.

Conforme a todo ello, estamos ante una ejecución de obras inmobiliaria que dispone de la consideración de entrega de bienes. [Artículo 6.2, apartado 4, de la Ley 20/1991, de 7 de junio]

Por otra parte, la entidad consultante, como promotor de una obra para su venta, adjudicación o cesión a una "Comunidad de usuarios del agua", tiene, a efectos del IGIC, la consideración en todo caso de empresario o profesional, conforme a lo establecido en el artículo 5.4.b) de la Ley 20/1991 (...)

(...)

La ejecución de obra inmobiliaria adjudicada se entiende localizada en el territorio de aplicación del IGIC, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.Dos. 3º de la Ley 20/1991 (...)

(...)

Resumiendo hasta lo ahora expuesto, nos encontramos ante una ejecución de obras que dispone de la consideración de entrega de bienes sujeta al IGIC, y al que no resulta de aplicación ningún supuesto de exención, teniendo la consideración de empresario o profesional la entidad consultante.

(...)

**A2) La entidad consultante encarga la ejecución de obra a un medio propio personificado**

El artículo 9.9º de la Ley 20/1991 dispone:

*"No están sujetas al Impuesto:*

*(...)*

*9.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren las letras C) y D) de este apartado, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.*

*B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:*

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.*
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.*
- c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.*
- d) Cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, dependientes de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.*

*No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.*

*C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.*

*D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.*

*E) La no consideración como operaciones sujetas al Impuesto que establecen las letras C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.”*

Se desprende del contenido del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 un cuádruple ámbito de operaciones no sujetas, a saber:

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

Se definen los distintos entes que tienen la consideración, a los efectos de este supuesto de no sujeción, de Administraciones Públicas, destacando que una sociedad mercantil pública no dispone de la consideración de Administración Pública; por tanto, se descarta que resulte aplicable a la operación objeto de consulta este ámbito de no sujeción.

2. Los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público cuando se cumplan las siguientes condiciones:
  - Que deriven de un encargo del poder adjudicador.

- El ente, organismo o entidad del sector público ejecutor del encargo debe tener la consideración de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (en adelante, Ley.9/2017).
- El destinatario del servicio debe ser el poder adjudicador que ha ordenado el encargo.

Puesto que este supuesto de no sujeción se limita a las prestaciones de servicios y la operación objeto de consulta (ejecución de obra) tiene la consideración de entrega de bien, no resulta aplicable este supuesto de no sujeción.

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

- El destinatario del servicio debe ser cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, u otros órganos o entidades íntegramente dependientes de las anteriores.
- La titularidad del ente, organismo y entidad del sector público debe ser íntegramente pública.

Por las mismas razones expuestas en el número 2 anterior, no resulta aplicable este ámbito de no sujeción a la operación objeto de consulta,

4. Los servicios prestados entre entes, organismos y entidades íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

Tampoco resulta aplicable puesto que, reiteramos, nos encontramos ante una entrega de bien.

Descartada la aplicación de los supuestos de no sujeción contemplados en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, debemos indicar que resulta plenamente

trasladable lo manifestado respecto al supuesto de adjudicación a un tercero derivado de un proceso de licitación con base en la Ley 9/2017: operación sujeta y no exenta al IGIC

(...)”

(Contestación vinculante nº 2087 de fecha 18/11/2021)

## **B) Exención operaciones interiores**

*Clave: servicios de enseñanza entidades privadas no autorizadas*

### **“CUESTIÓN PLANTEADA**

Una sociedad mercantil manifiesta que siendo su objeto social la actividad de enseñanza, va a tener dos líneas de actuación:

- 1.- Cursos de mecanografía, informática e idiomas presenciales en colegios situados en Canarias, destinados a cubrir las necesidades de formación de los alumnos en estas materias como actividad extraescolar o curricular.
- 2.- Suministro y seguimiento del alumno en un curso on line de mecanografía, destinado a todo tipo de cliente (particular, empresa, etc).

Expresa que estas materias están incluidas en los planes de estudio del sistema educativo español y autonómico de Canarias, por lo que entienden que esta formación/enseñanza está exenta de IGIC.

Por otra parte, señala que tratándose de un centro privado de enseñanza se puede considerar como centro educativo autorizado a efectos del IGIC, ya que según la jurisprudencia europea (sentencia TJUE de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, Linneweber y Akritidis.), basta con que el centro privado preste servicios de enseñanza como actividad principal y de forma continuada en el tiempo.

Por lo que, atendiendo a la reciprocidad entre los regímenes de impuestos indirectos, IVA e IGIC, se solicita la conformidad sobre la aplicación de la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 a las actividades formativas expuestas.

#### CONTESTACIÓN VINCULANTE

(...)

Respecto a la consulta efectuada, hemos de diferenciar los dos tipos de actividades, por un lado, la de cursos presenciales de mecanografía, informática e idiomas en colegios situados en Canarias, y, por otro lado, la de cursos on line de mecanografía para todo tipo de clientes, ubicados o no en Canarias. Debiendo aclarar que, a efectos del IGIC, todas tienen la consideración de prestaciones de servicios, siguiendo lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, al no encajar en ninguno de los supuestos de entrega de bienes ni de importaciones

(...)

Ahora bien, aunque está claro que ambas actividades constituyen prestaciones de servicios, es necesario su análisis por separado para determinar la posible aplicación de la exención recogida en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dado que una de ellas se realiza de forma presencial, y la otra no.

(...) Es precisamente respecto a esta última, esto es, la actividad de enseñanza on line, sobre la que hemos de comenzar nuestro análisis, pues ha de quedar claro si los cursos ofertados son servicios prestados a través de una red electrónica, o si son servicios prestados por vía electrónica. Esta distinción, a efectos del IGIC, cobra especial importancia a la hora de determinar la aplicación de la exención, pues, ya lo adelantamos, los primeros son calificados como servicios de enseñanza, pero los segundos no, y, por tanto no entrarían en el ámbito de aplicación de su disfrute.

En este sentido, el artículo 17.Dos, guión cuatro, de la Ley 20/1991, dispone que se entiende por "servicios prestados por vía electrónica", entre otros, el suministro de enseñanza a distancia.

(...)

En el escrito de la consulta no se especifica si los servicios de mecanografía on line, son prestados en directo por un profesor, o si son cursos grabados sin conexión en directo con un profesor; en el primer caso estaríamos ante un servicio de enseñanza prestado a través de una vía electrónica, mientras que en el segundo caso, ante un servicio prestado por vía electrónica.

Ha de tenerse en cuenta que el suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos formativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, constituye un "servicio prestado por vía electrónica", incluso si el destinatario o usuario tiene la posibilidad de recibir tutorías o sesiones de apoyo en línea de profesores a través de la misma, siempre que esta parte de intervención humana sea accesorio al suministro o al acceso a los contenidos y programas. Por el contrario, constituye un servicio educativo la prestación de servicios docentes por profesores a través de internet o una red electrónica similar utilizada como medio de comunicación entre el profesor y el usuario, incluso cuando el profesor se apoye en contenidos digitales para prestar los servicios educativos siempre que estos últimos sean accesorios respecto de la comunicación en línea entre profesores y alumnos.

(...)

Como es bien sabido, Canarias queda fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones comunitarias relativas a la armonización del IVA,(...) ; ello supondría que la regulación del IGIC no está obligada a acomodarse a los principios rectores de los impuesto sobre el volumen de ventas contenidos en la normativa comunitaria, ni las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea son directamente invocables, como ya ha tenido oportunidad de expresar el TJUE en Auto de 16 de abril de 2008 recaído en el Asunto C-186/07.

Ahora bien, siendo cierto que la Directiva de armonización del IVA no es de aplicación en lo que al IGIC se refiere, no es menos cierto que la regulación estatal de las reglas de localización del hecho imponible en el IGIC está plenamente configurada para evitar dobles o nulas tributaciones con el IVA, por lo que no parece coherente que los criterios normativos que se adopten para la interpretación de las reglas de localización del IVA no se extiendan al IGIC. De este modo podemos perfectamente acudir al artículo 7.3.j) del Reglamento de Ejecución (UE) N.º

282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que dispone:

*"1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.*

(...)

*3. El apartado 1 no abarcará, en particular, los casos siguientes:*

(...)

*j) los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota; (...)"*

Por otro lado, el punto (5) del Anexo I del Reglamento (UE) nº 282/2011 (...), en referencia al Anexo II de la Directiva 2006/112/CE, matiza que debe entenderse por enseñanza a distancia para que sea calificada como servicio electrónico, *la "enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando Internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno."*

(...) Estando claro que únicamente tienen la consideración de servicios educativos, los impartidos por profesores de forma presencial y los impartidos por profesores a través de internet o de una red electrónica, pero no los servicios prestados por vía electrónica, veremos seguidamente la posible aplicación de la exención prevista para este tipo de servicios en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, para la cual se exigen varios requisitos

(...)

De su lectura se desprende que son dos los requisitos a cumplir, uno de carácter objetivo, y el otro de carácter subjetivo:

El primero hace referencia al tipo de enseñanza a impartir, incluyendo tanto la vinculada con la infancia, la escolar, la universitaria y postgrado, así como la de idiomas y la formación y reciclaje profesional. Atendiendo a las materias que se enseñan por la entidad consultante, esto es, idiomas, mecanografía e informática, parece evidente que encajarían en el ámbito objetivo de la exención; la de idiomas, porque está expresamente contemplada en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012; y las de mecanografía e informática, porque suponemos que entrarían en el marco de la formación y reciclaje profesional a que se refiere también el citado precepto

(...).

Y el segundo requisito, el subjetivo, se refiere a quién ha de impartir esa enseñanza para que su prestación pueda estar exenta del IGIC, señalando solo a entidades de Derecho público o a entidades privadas autorizadas para esta actividad.

(...)

Puesto que el precepto transcrito utiliza tres expresiones distintas -la de "entidades privadas autorizadas", la de "empresas docentes o educativas" y la de "centros docentes"- se concluye que los servicios enumerados en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 deben ser realizados por centros docentes o por empresas educativas autorizadas.

Como centros docentes hay que considerar los comprendidos en el ámbito de aplicación de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (Título IV), con la condición de que los mismos estén inscritos en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2 de la Ley 6/2014, de 25 de julio, Canaria de Educación no Universitaria.

Por empresas educativas autorizadas hay que entender aquellas que, no teniendo el carácter de centro docente, están autorizadas para el ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en el primer párrafo del número 9º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012. Esta autorización puede ser general, es decir, referida a la

propia empresa, o particular, por ejemplo, para un curso concreto que pueda efectuar la misma.

Del escrito de la consulta, no se infiere que la entidad consultante sea un centro docente, ni que, como empresa educativa, tenga la correspondiente autorización administrativa para el ejercicio de las actividades de enseñanza de idiomas, mecanografía e informática, ya que hace referencia al criterio mantenido por la jurisprudencia europea respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), para considerar que no es necesaria la misma (sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, Linneweber y Akritidis).

En este sentido, sin perjuicio de que los criterios fijados para este último impuesto indirecto, no son vinculantes para el IGIC, al no estar Canarias dentro del territorio de aplicación del IVA, consideramos oportuno aclarar nuestra posición ante la jurisprudencia fijada por el TJUE.

(...)

(...) siendo cierto que la Directiva de armonización del IVA no es de aplicación en lo que al IGIC se refiere, no es menos cierto que, resultando equivalentes en muchas ocasiones las regulaciones del IVA y del IGIC en algunos de sus ámbitos, no parece coherente que los criterios que se adopten para la interpretación del primero no se extiendan al segundo, y así ha sido reconocido por el Tribunal Supremo, el TEAC y la propia doctrina administrativa del IGIC emitida por este centro directivo.

No obstante (...), a juicio de este centro directivo, la jurisprudencia contenida en el fallo de la sentencia de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, Linneweber y Akritidis, ya lo adelantamos, no resulta trasladable al IGIC.

(...) dicha jurisprudencia no cabe trasladarla directamente al ámbito del IGIC, porque expresamente el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 dispone que la entidad prestadora del servicio sea una entidad de Derecho público o una entidad privada autorizada, requiriéndose en este último caso, la necesaria autorización administrativa; ello supone que en tanto no se modifique la redacción del precepto, debe aplicarse directamente el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 en los estrictos términos en él contenidos; en su virtud, con la

redacción vigente no cabe la aplicación de la citada exención cuando la entidad privada prestadora del servicio de enseñanza, establecida en Canarias, carezca de la correspondiente autorización administrativa para su ejercicio.

(...)

(...) Conforme con todo lo expuesto, según la información facilitada en el escrito de consulta, y tras analizar las distintas actividades que realiza, es criterio de este centro directivo, que:

- La regulación, estatal o autonómica, sobre el IGIC prevalece sobre la normativa comunitaria de armonización del IVA; no obstante, la jurisprudencia comunitaria puede utilizarse como criterio interpretativo de la regulación del IGIC en materias donde resulte equivalente con la normativa del IVA, siempre y cuando no sea contraria a la normativa del IGIC. Por ello, la jurisprudencia derivada de la sentencia de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, Linneweber y Akritidis, no resulta trasladable al IGIC, porque el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 dispone que la entidad prestadora del servicio sea una entidad de Derecho público o una entidad privada autorizada, requiriéndose en este último caso, la necesaria autorización administrativa.
- Tienen la consideración de servicios educativos, los impartidos por profesores de forma presencial y los impartidos por profesores a través de internet o de una red electrónica. En ningún caso dispone de la naturaleza de servicio educativo el suministro de enseñanza a distancia, que, a efectos del IGIC, tenga la consideración de servicios prestados por vía electrónica.
- Si la entidad consultante no es un centro docente, ni tiene la autorización administrativa correspondiente para realizar, como entidad privada, la actividad de enseñanza, deberá repercutir el IGIC, tanto si los cursos son presenciales o en línea, como si son por vía electrónica.
- Si, como entidad privada, tiene la citada autorización, será aplicable la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, y no repercutirá el IGIC a ninguno de sus destinatarios, por las actividades de enseñanza de idiomas,

mecanografía e informática realizadas de forma presencial o en línea, siempre que no tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica.”

(Contestación vinculante nº 2084 de fecha 09/11/2021)

*Clave: residencia de estudiantes*

#### “CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante es una universidad pública canaria titular de varios edificios destinados al alojamiento de alumnos, profesorado y demás comunidad universitaria, con una capacidad de 472 plazas.

Plantea si las prestaciones de servicios de sus residencias universitarias, cuya contraprestación son los precios públicos que percibe la propia institución, están exentas de IGIC según lo dispuesto en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012.

#### CONTESTACIÓN VINCULANTE

(...)

(...) el precepto ha sido objeto de modificación, precisamente en lo que a la cuestión fundamental de esta consulta nos concierne, por la disposición final décima de la Ley 6/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2022. En este sentido, el contenido del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, según redacción vigente desde el día 1 de enero de 2022 es la siguiente (destacamos en negrita lo nuevo):

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

(...)

9º. Las prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención de niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la

enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

- a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Madres y Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.
- b) **Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.**
- c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos **relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.**
- d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.”

(...)

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

(...)

- Hasta el día 31 de diciembre de 2021 se encontraban exentos del IGIC los servicios de alojamiento (y las de alimentación, limpieza y otros análogos) en Colegios Mayores o Menores y en residencias de estudiantes, prestados por las universidades públicas. Desde el día 1 de enero de 2022, tales servicios

no están recogidos en el ámbito de la exención del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, por lo que se encuentran sujetos y no exentos.”

(Contestación vinculante nº 2096 de fecha 03/01/2022)

*Clave: arrendamiento con opción de compra. Ente público territorial.*

#### “CUESTIÓN PLANTEADA

Con fecha 24 de febrero de 2005 se firmó un contrato de arrendamiento con opción de compra de las oficinas y aparcamientos de un edificio destinado a uso de Servicios Múltiples de la Comunidad Autónoma de Canarias. El arrendador es un ente público territorial y consulta sobre la aplicación del IGIC a la renta establecida en el citado contrato de arrendamiento.

#### CONTESTACIÓN VINCULANTE

(...)

En primer lugar, la definición de “entrega de bienes” se regula en su artículo 6, tanto con carácter general, como particular, destacando respecto de este último el que podría concurrir en el supuesto objeto de nuestra consulta:

*“1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.*

(...)

*2. En particular, se consideran entregas de bienes:*

(...)

*7º.- Las cesiones de bienes en virtud de contratos de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva y de arrendamientos-venta y asimilados.*

*A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se asimilarán a los arrendamientos-venta, los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el*

*arrendatario se comprometa a ejercitar la opción de compra y, en general, los de arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad, vinculante para ambas partes”.*

En segundo lugar, el concepto de “prestación de servicios” se encuentra recogido en su artículo 7 también en un doble sentido, general y particular, destacando respecto de este último el que podría concurrir en el supuesto objeto de nuestra consulta:

“1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

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

Antes de continuar (...), debemos detenernos brevemente en la figura de un arrendamiento con opción de compra, objeto de la consulta, para destacar su diferente posible condición según que haya compromiso para su ejercicio o no:

- Cuando en el contrato de arrendamiento con opción de compra, exista el compromiso para ejercitar dicha opción de compra, estamos ante una entrega de bienes, no de una prestación de servicios.
- Cuando en el contrato de arrendamiento con opción de compra, no exista el compromiso para ejercitarla, estamos ante prestación de servicios, no de una entrega de bienes.

Esta diferenciación no es baladí, pues, según el tipo de operación de que se trate, entrega de bienes o prestación de servicios, el resto de elementos del impuesto que desembocan en el nacimiento de la obligación tributaria, son distintos, como es el caso de las reglas de localización, el devengo o el tipo de gravamen.

(...)

Estando claro que este arrendamiento con opción de compra (sin compromiso de ejercicio de la opción) del edificio, constituye hecho imponible del IGIC, al ser una prestación de servicios realizada por un empresario a título oneroso en el desarrollo de una actividad empresarial, nos faltaría, para determinar la sujeción al impuesto, que esta prestación de servicios esté localizada en el territorio de aplicación del mismo.

En este sentido, para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, el artículo 17 de la Ley 20/1991, recoge una regla general y varias reglas especiales, destacando entre estas últimas la prevista en el número Tres. Uno.1.a) para los bienes inmuebles:

(...)

Dado que el edificio objeto del arrendamiento está situado en Canarias, se concluye fácilmente que la prestación de servicios está localizada en el territorio de aplicación del IGIC.

Por tanto, en virtud de todo lo expuesto anteriormente, estamos ante una prestación de servicios sujeta al IGIC.

(...) Sin perjuicio de todo lo expuesto (...), la definitiva tributación en este Impuesto requiere dar un último paso, el relativo a que no concurra ningún supuesto de exención.

Al tratarse del arrendamiento de un inmueble, que no es terreno ni es una edificación destinada a viviendas, realizado por un ente público territorial canario, la única exención que podría concurrir en esta operación, es la regulada en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que dispone:

*"Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores:*

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

(...)

*26º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.*

*En ningún caso la exención establecida en este número será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los siguientes entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas:*

- a) Los organismos autónomos.*
- b) Las entidades públicas empresariales.*
- c) Las sociedades mercantiles públicas.*
- d) Las fundaciones públicas.*
- e) Las entidades de Derecho público distintas de las mencionadas en los párrafos a) y b) de este apartado.*
- f) Los consorcios dotados de personalidad jurídica a que se refieren los artículos 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del Régimen Local, cuando uno o varios de los sujetos enumerados en este número hayan aportado mayoritariamente a los mismos, dinero, bienes o industria, o se hayan comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente, y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado, de la Comunidad Autónoma de Canarias o de una entidad local canaria”.*

Por tanto, en virtud de lo dispuesto en este apartado 26º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, el arrendamiento con opción de compra (sin compromiso de ejercicio de la opción) realizada por un ente local canario es una prestación de servicios sujeta pero exenta del IGIC, debiendo tener en cuenta que no cabe la renuncia a esta exención regulada en artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, al no concurrir los supuestos previstos para ella.”

(Contestación vinculante nº 2081 de fecha 06/10/2021)

*Clave: Club Náutico*

#### “CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante solicita que se aclare la tributación en el IGIC, de diversas operaciones realizadas por un Club Náutico que, según manifiesta, tiene la consideración de entidad sin ánimo de lucro y está inscrita en el Registro de Asociaciones de Canarias, teniendo como fin, en virtud del artículo 1 de sus Estatutos “el fomento y la práctica de deportes náuticos y de aquellos otros deportes o actividades para los que existan las instalaciones, proporcionando así a los socios, un domicilio que les sirva de centro de reunión y recreo”.

La entidad tiene una concesión administrativa para ocupar terrenos de dominio público marítimo terrestre y mar territorial para las obras del proyecto denominado “Embarcadero para Refugio de Embarcaciones Deportivas”, concedida desde el año 1980, y que se ha ido renovando consecutivamente tras su inicial finalización a los 25 años; el destino de la concesión es la ocupación, rehabilitación y explotación de un puerto deportivo.

Los socios del Club pagan sus cuotas (...) por los servicios incluidos en su fin principal, esto es, por el uso de sus instalaciones, incluyendo canchas de tenis, gimnasios, ludoteca, etc. No están incluidos en esta cuota otros servicios como, el uso de taquillas (...), ni el uso de pantalanés (...).

Además, el Club presta servicios vinculados con los pantalanés a otros usuarios que, no son socios, variando el precio, según si se es propietario del pantalan o no.

En el escrito presentado se exponen numerosas situaciones sobre las que se preguntan variadas cuestiones (...)

#### CONTESTACIÓN VINCULANTE

- 1.- Las actividades del Club Náutico con fines cívicos (ludoteca, biblioteca, salones comunes, etc.), son prestaciones de servicios sujetas a IGIC pero exentas,

según lo dispuesto en el artículo 50.Uno 12º de la Ley 4/2012, al tener la condición de entidad sin ánimo de lucro, y siempre que los destinatarios sean los miembros del Club y que la contraprestación sea la cuota fijada en sus estatutos que periódicamente han de abonar.

En caso de que no concurra alguno de estos requisitos, la prestación de estos servicios con carácter oneroso estará sujeta y no exenta en el IGIC.

- 2.- Las actividades del Club Náutico con fines deportivos (canchas de tenis y pádel, gimnasios, piscina, etc.), y vinculadas con la práctica del deporte o la educación física, son prestaciones de servicios sujetas a IGIC pero exentas, según lo dispuesto en el artículo 50.Uno 13º de la Ley 4/2012, si el Club tuviera la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, siendo indiferente que los destinatarios sean los miembros del Club o no, y con independencia de que la contraprestación sea la cuota fijada en sus estatutos u cualquier otro concepto.

[En este sentido, el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012 establece, la definición de "Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social":

*"Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores*

*(...)*

*Dos. A efectos de lo dispuesto en el apartado Uno anterior, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurran los siguientes requisitos:*

- 1. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*
- 2. Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.*

3. *Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos, y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8.º y 13.º del presente artículo.*

*Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Agencia Tributaria Canaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente.*

*La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta ley, fundamentan la exención.*

*Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso”.]*

En caso de que no concurra alguno de estos requisitos, la prestación de estos servicios con carácter oneroso estará sujeta y no exenta en el IGIC.

Las actividades del Club Náutico que, aunque pudieran tener fines deportivos, no se consideran relacionadas directamente con la práctica del deporte o la educación física (pantalanes, varadero, grúas o travel lift), son prestaciones de servicios de carácter oneroso sujetas y no exentas en el IGIC.

- 3.- Las actividades del Club Náutico vinculadas con la cesión de uso onerosa de bienes (taquillas, salones para eventos, de canchas para clases, gestión de pantalanes, etc), son prestaciones de servicios sujetas a IGIC y no exentas, al no concurrir ningún supuesto de exención siendo indiferente que los destinatarios sean los miembros del Club o no, y con independencia de que la

contraprestación sea la cuota fijada en sus estatutos u cualquier otro concepto.

En el caso de la cesión gratuita de uso de canchas, para que los monitores impartan clases, estaríamos ante una operación no sujeta en el IGIC, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9.8º de la Ley 20/1991, salvo que exista vinculación.

4. Las ventas de material deportivo que realiza el Club Náutico, son entregas de bienes, sujetas en el IGIC, que podrán estar exentas en virtud del artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, siempre que el Club tenga la condición de comerciante minorista de acuerdo con el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012.

En caso de que no tenga la condición de comerciante minorista, las entregas de estos bienes con carácter oneroso estarán sujetas y no exentas en el IGIC.

- 5.- La transmisión onerosa de alguna participación en el Club, realizada por un socio empresario o profesional en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, sería una prestación de servicios, sujeta y no exenta en el IGIC, sin perjuicio de la posible aplicación de una única exención, la prevista en el régimen especial del pequeño empresario o profesional regulado en el artículo 109 y siguientes de la Ley 4/2012. Cuando el transmitente no sea empresario o profesional, o siéndolo no está actuando como tal, será una operación no sujeta en el IGIC, sin perjuicio de la tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- 6.- La transmisión onerosa de los derechos de uso de los pantalanos efectuadas por el Club, como titular de la concesión administrativa para ocupar determinados terrenos de dominio público marítimo terrestre y mar territorial, es una prestación de servicios sujeta y no exenta en el IGIC, al no ser de aplicación la exención del artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012.
- 7.- El tipo de gravamen de IGIC aplicable a todas las prestaciones de servicios y entregas de bienes onerosas que realiza el Club Náutico, que estén sujetas y no exentas, es el general del 7 por ciento, salvo que sea aplicable el tipo reducido del 3 por ciento a las entregas de determinados bienes (cuando no concurra la exención de comerciante minorista).

El tipo de gravamen del ITPAJD, aplicable a las transmisiones onerosas de participaciones en el Club realizadas por quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, o siéndolo no actúen como tales, es el 6,5 por ciento.”

(Contestación vinculante nº 2093 de fecha 16/12/2021)

### **C) Lugar de realización del hecho imponible**

*Clave: establecimiento permanente: arrendamiento bien inmueble gestionado directamente por un no residente*

#### **“CUESTIÓN PLANTEADA**

Una persona física con residencia habitual en un país tercero arrienda un inmueble situado en Canarias a un empresario o profesional, sin que haya encargado la gestión del arrendamiento a ninguna entidad establecida.

Entiende la persona física consultante que en el supuesto planteado no cabe considerar que dispone de establecimiento permanente, con base en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los requisitos que debe cumplir un inmueble para ser considerado establecimiento permanente, su transposición a la normativa comunitaria de dicha jurisprudencia a través del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, los principios de primacía y efecto directo del derecho comunitario sobre el derecho nacional y su manifestación en diversas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central y consultas de la Dirección General de Tributos.

Solicita que se proceda a dar respuesta sobre la consulta planteada sobre la calificación de establecimiento permanente de un inmueble alquilado en territorio de aplicación del IGIC por un no residente que gestiona directamente el arrendamiento.

#### **CONTESTACIÓN VINCULANTE**

(...) el arrendador de un bien inmueble situado en Canarias es un empresario o profesional, a efectos del IGIC, encontrándose, en todo caso, la prestación de servicios de arrendamiento sujeta al IGIC, con independencia de dónde se encuentre

establecido el arrendador o el arrendatario y de que el arrendador cuente o no con una organización empresarial.

El artículo 19 de la Ley 20/1991, regulador de los sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios, presenta el siguiente tenor literal en su número 1:

*"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:*

*1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto.*

*2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio.*

*(...)"*

Por otra parte, el artículo 19.3 de la Ley 20/1991 regula, con carácter general, cuándo se considera establecido en Canarias un empresario o profesional:

*(...)*

Del contenido de este precepto, se desprenden dos principios, a saber:

- Si la sede de la actividad económica (o domicilio fiscal) de un empresario o profesional se encuentra en Canarias, está establecido en todo caso en el territorio de aplicación del Impuesto, aunque la sede no intervenga en la operación sujeta al IGIC.
- Si dispone de un establecimiento permanente en Canarias, se encontraría el empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del IGIC,

siempre y cuando intervenga dicho establecimiento en la realización de la entrega del bien o en la prestación de servicio sujeta al IGIC. A sensu contrario, si el establecimiento permanente no interviene en una operación interior, el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio no se encontraría, respecto a esta operación, establecido en Canarias, por lo que se invertiría la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional destinatario de la operación, salvo que éste tampoco se encontrase establecido en el territorio de aplicación del IGIC. Obviamente, si el adquirente del bien o servicio es un particular o un empresario o profesional no actuando como tal, no se produciría la inversión del sujeto pasivo.

En el supuesto objeto de consulta, la persona física arrendadora no tiene domicilio fiscal en Canarias, por lo que el único supuesto de estar establecido en Canarias es si dispone de establecimiento permanente en este territorio; en otras palabras si el bien inmueble objeto de arrendamiento constituye un establecimiento permanente. Caso de respuesta positiva, el sujeto pasivo será el arrendador; caso de respuesta negativa, se invertiría la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional arrendatario.

El artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 recoge en su guion segundo el concepto general de establecimiento:

*"Dos. A efectos de esta Ley, se entenderá por:*

*(...)*

- Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales."*

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 (en adelante, IVA), 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.

Desde la regulación inicial del IVA (Ley 30/1985), como en la actual (Ley 37/1992), y del IGIC (Ley 20/1991), el legislador nacional, tanto en el IVA como en el IGIC, no se limita a regular un concepto general de establecimiento permanente, sino que también relaciona supuestos específicos de establecimientos permanentes. De esta forma, el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 dispone:

*"En particular, tendrán esta consideración:*

(...)

*g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título".*

Ante esta doble definición, general y particular, podemos seguir dos criterios:

Un primer criterio, sería considerar que los requisitos objetivo, subjetivo y funcional ligados al concepto general de establecimiento permanente, y que hemos expuestos, no deben trasladarse a los supuestos específicos, salvo casos dudosos.

Y el otro criterio, sería trasladar los requisitos mencionados respecto al concepto general de establecimiento permanente a los supuestos especiales, de forma que los mismos solo constituirían establecimientos permanentes cuando concurren los requisitos objetivo, subjetivo y funcional citados.

Este centro directivo ha mantenido el criterio de que nos encontramos, con carácter general, ante una relación de supuestos específicos de establecimientos permanentes que el legislador nacional los considera per se; es decir, el primer criterio. Así, en la reciente consulta 2070 de 21 de junio de 2021 se manifestó lo siguiente:

*"Partiendo de que se trata de personas físicas no residentes en Canarias, debemos determinar si disponen o no de un establecimiento permanente en Canarias; la respuesta es que por el mero hecho de cesión de uso de un bien inmueble situado en Canarias ya dispone de establecimiento en Canarias, encontrándose, por mor del reseñado artículo 19.3 de la Ley 20/1991, establecidas en Canarias. En efecto, el artículo 17.Dos.g) de la Ley 20/1991 dispone:*

*"Dos. A los efectos de esta Ley se entenderá por:*

- *Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales.*

*En particular, tendrán esta consideración:*

*(...)*

*g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título".*

*Por lo que, los propietarios que adquieren inmuebles situados en Canarias, que los ceden en explotación a otra empresa que los destinará a alojamientos turísticos, son los sujetos pasivos del IGIC por estas cesiones sujetas al mismo como prestaciones*

*de servicios, con independencia del lugar de su residencia, dentro o fuera de Canarias, y sin olvidar su posible exención cuando estén acogidos al REPEP.”*

Acudiendo al caso objeto de consulta y aplicando este criterio doctrinal, el bien inmueble arrendado constituiría un establecimiento permanente, el arrendador estaría establecido en el territorio de aplicación del IGIC, siendo sujeto pasivo en la prestación de servicio y estando obligado a declarar la cuota devengada (si no resulta aplicable ningún supuesto de exención).

En el ámbito del IVA y ciñéndonos al supuesto objeto de consulta, la posición inicial de la doctrina administrativa era la de considerar que el mero arrendamiento de un bien inmueble, éste se constituía en establecimiento permanente y el arrendador se encontraba establecido en el territorio de aplicación del IVA.

La especialidad en cuanto al tratamiento de las operaciones inmobiliarias es lo que ha determinado que el legislador interno considere establecidos a quienes explotan un inmueble radicado en el territorio de aplicación del IVA o del IGIC, lo cual, junto con la regla de localización que se contiene en el artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992 y en el artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991, conforme a los cuales se consideran prestados en dichos territorios todos los servicios directamente relacionados con dichos inmuebles, aseguran que el producto de dichas operaciones se ingrese o en la hacienda estatal o en la hacienda canaria.

Tratándose de servicios de arrendamiento de un bien inmueble, para cuya provisión basta la propiedad del bien o ser titular de un derecho real de uso, debe concluirse que, dado que dicho bien constituye una estructura productiva adecuada para la prestación del servicio de arrendamiento y que, obviamente, tiene un grado suficiente de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto, puede concluirse que el propio bien inmueble constituye un establecimiento permanente.

A lo manifestado hay que añadir que, a distinción de la imposición directa, en la imposición indirecta a los arrendadores de bienes se les considera empresario o profesional por la mera explotación de un bien corporal con la intención de obtener ingresos continuados en el tiempo, sin necesidad, por tanto, de disponer de un conjunto de medios materiales y humanos necesarios para prestar los servicios de arrendamiento de forma independiente, sean estos medios propios o subcontratados; dicho de otra manera tendrá la condición de empresario o profesional aunque no

cuenta con una organización empresarial. Por las mismas razones de neutralidad y generalidad que hacen posible que el legislador considere que el hecho, incluso ocasional, de arrendamiento de un bien inmueble implique disponer el arrendador persona física de la condición de empresario o profesional, tenga o no su residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto, flexibiliza la condición de estar establecido en dicho territorio por entender que dicho bien inmueble arrendado constituye un establecimiento permanente.

La Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, alude a "establecimiento permanente" sin delimitar su concepto; es el artículo 11 del Reglamento de Ejecución, anteriormente reproducido, quien lo delimita refrendando la jurisprudencia emanada del TJUE.

(...)

La promulgación del Reglamento de Ejecución implica un cambio vital en el IVA, ante el dilema de compatibilidad entre algunos de los supuestos especiales de establecimientos permanentes recogidos en la regulación interna y el concepto general contenido en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución, la primacía de la regulación comunitaria sobre la interna debe conducir a la inaplicación de ésta.

Sin embargo, esta primacía y aplicación directa no se da en el IGIC, y no habiéndose modificado la regulación en este tributo, no cabe por mor de una modificación normativa comunitaria de inaplicación directa al IGIC, variar los criterios administrativos que venían aplicándose con anterioridad a la promulgación del Reglamento de Ejecución y que deben seguir aplicándose con posterioridad a dicha promulgación.

Parece evidente que con posterioridad a la entrada en vigor del Reglamento de Ejecución, la doctrina administrativa del IVA pasó de considerar que los criterios establecidos por el TJUE para concretar el concepto "general" de establecimiento permanente no eran trasladables al análisis de los supuestos "especiales" de establecimiento permanente (...), salvo, supuestos dudosos; a considerar que deben trasladarse los criterios jurisprudenciales del TJUE, plasmados en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución, a los supuestos "especiales" de establecimiento permanente.

Puesto que el Reglamento de Ejecución no es aplicable al IGIC, y dado que no se ha modificado la normativa del IGIC, debemos mantener el criterio administrativo.

(...)

Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que el inmueble ubicado en Canarias que es objeto de arrendamiento con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, por parte de una persona física no residente en Canarias, constituye un establecimiento permanente, con independencia de que la gestión del arrendamiento lo lleve directamente o lo encargue a otro empresario o profesional. La disposición de establecimiento permanente implica estar establecido en Canarias, por lo que en ningún caso, se invierte la condición de sujeto pasivo.”

(Contestación vinculante nº 2092 de fecha 14/12/2021)

*Clave: intermediación.*

#### “CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad consultante está establecida en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido e intermedia en la venta de entradas para museos, parques de atracciones, rutas turísticas, etc. La consultante va a comenzar a operar en las Islas Canarias, actuando tanto en nombre propio, como en nombre ajeno, cobrando una comisión al productor del evento, al cliente, o a ambos. Para el desarrollo de su actividad en las Islas Canarias va a contratar los servicios de un agente comercial que resolverá incidencias del funcionamiento habitual de las operaciones, pero no tendrá capacidad de contratación o representación de la sociedad.

Se consulta si los servicios que va a comenzar a prestar en las Islas Canarias la consultante están sujetos (...) al Impuesto General Indirecto Canario.

#### CONTESTACIÓN VINCULANTE

(...) según la información aportada en el escrito de consulta, la sociedad no está establecida en Canarias, y va a contratar los servicios de un agente comercial que

resolverá incidencias del funcionamiento habitual de las operaciones, pero no tendrá capacidad de contratación o representación de la sociedad; (...)

En este sentido, es doctrina de este centro directivo que debe entenderse que la sociedad dispone de un establecimiento permanente cuando mantiene en Canarias agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, en los términos establecidos en el artículo 17.Dos.tercer guión. a) de la Ley 20/1991.

De la información facilitada en el escrito presentado, y a falta de otros elementos de prueba, no parece deducirse la concurrencia de los requisitos para la existencia de un establecimiento permanente de la consultante en el territorio de las Islas Canarias en la medida en que el agente comercial realiza determinadas actividades de apoyo a la actividad de la consultante, pero no tiene capacidad para contratar.

Continuando con el análisis del hecho imponible, y teniendo claro el carácter oneroso de sus actividades, por las que va a cobrar la correspondiente contraprestación, nos falta analizar si las mismas son entregas de bienes o prestaciones de servicios, cuestión fundamental para localizar el lugar de realización del hecho imponible.

El artículo 7 de la Ley 20/1991 recoge, como prestaciones de servicios las operaciones realizadas por la consultante, tanto por el concepto general, como por el especial, al señalar:

*"Artículo 7º.- Concepto de prestación de servicios.*

*1.- A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.*

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

*(...)*

*15º.- Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.”*

Aplicando lo anterior a las operaciones realizadas por la consultante, cuando actúa como mediadora en nombre propio en la venta de entradas a museos, parques de atracciones, rutas turísticas, etc., se entiende que ha recibido y prestado ella misma dichos servicios. En caso contrario, cuando actúe en nombre y por cuenta ajena estará prestando un servicio de mediación al destinatario del mismo.

Ahora bien, aunque está claro que todas las actividades constituyen prestaciones de servicios, es necesario su análisis por separado para determinar el lugar de realización de las mismas, dado que, según el tipo de servicio, se aplican distintas reglas de localización:

- **Intermediación por cuenta propia en la venta de entradas a museos, parques de atracciones, rutas turísticas, etc. situados en Canarias.**

Dado que intermedia en nombre propio en la prestación de un servicio, se entiende que adquiere y presta el mismo servicio, por lo que debemos diferenciar dos operaciones:

A) Venta de entradas a la entidad consultante.

El artículo 17.Tres.Uno.3 de la Ley 20/1991 dispone:

*"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.*

*(...)*

*Tres. Reglas especiales.*

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

*(...)*

*3. El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.”*

Conforme a este precepto, la venta de entradas a la entidad consultante de museos, parques de atracciones, rutas turísticas, etc. situados en Canarias, se encuentra sujeta, en todo caso, al IGIC.

B) Venta de entradas de la entidad consultante a particulares o a otros empresarios o profesionales actuando como tales.

Si el adquirente es otro empresario o profesional actuando como tal, será aplicable la regla especial de localización que hemos expuesto con anterioridad (artículo 17.Tres.Uno.3), por lo que la venta de entradas estará sujeta en todo caso al IGIC, con independencia de donde se encuentra establecido el empresario o profesional adquirente.

Si el adquirente es un particular, también estará sujeta al IGIC por resultar aplicable la regla especial de localización prevista en el artículo 17.Tres.Uno.8.c) de la Ley 20/1991, que dispone:

*"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.*

*(...)*

*Tres. Reglas especiales.*

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

*(...)*

*8. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:*

(...)

*c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores”.*

Por tanto, dado que el acceso a los museos, a los parques de atracciones y a las rutas turísticas se realiza materialmente en Canarias, estos servicios vinculados con manifestaciones culturales y recreativas, estarán sujetos a IGIC, con independencia de la condición del destinatario, es decir, sea un particular o sea un empresario o profesional actuando como tal.

- **Intermediación por cuenta ajena en la venta de entradas a museos, parques de atracciones, rutas turísticas, etc., situados en Canarias.**

Debemos diferenciar si actúa en nombre y por cuenta de un particular o de un empresario o profesional actuando como tal:

A) Media en nombre y por cuenta de un particular.

Resulta de aplicación lo dispuesto en la regla especial de localización recogida en el artículo 17.Tres.Uno.7 de la Ley 20/1991:

*"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.*

(...)

*Tres. Reglas especiales.*

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

(...)

*7. Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.”*

Por tanto, cuando los destinatarios del servicio de mediación que la entidad consultante presta en nombre y por cuenta ajena, sean particulares, dado que las operaciones en las que intermedian -el acceso a los museos, a los parques de atracciones y a las rutas turísticas- se realizan materialmente en Canarias, estos servicios estarán sujetos en todo caso al IGIC.

B) Media en nombre y por cuenta de un empresario o profesional actuando como tal.

En este caso, resulta aplicable la regla general del artículo 17.Uno.1 de la misma Ley:

*“Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.*

*Uno. Reglas generales.*

*Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:*

*1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.”*

De su aplicación se desprende que, cuando los destinatarios de este servicio de mediación por cuenta ajena que realiza la entidad consultante, sean empresarios o profesionales actuando como tales y establecidos en Canarias, y el servicio de mediación tenga como destinatario la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual en Canarias, estos servicios estarán sujetos a IGIC.

No estará sujeto al IGIC, si el destinatario es un empresario o profesional actuando como tal y no se encuentra establecido en Canarias, o, establecido, el destino del servicio no es la sede de su actividad económica en Canarias, ni su establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias.”

(Contestación vinculante nº 2101 de fecha 31/01/2022)

*Clave: servicio de tratamiento de datos almacenados en servidores en Canarias*

#### “CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante, establecida en las Islas Canarias, tiene como objeto principal la comercialización de un servicio integral de gestión de horarios. La recogida, transmisión y tratamiento de datos del registro horario se realizan de forma telemática y es almacenada en sus servidores ubicados en Las Palmas de Gran Canaria.

Los destinatarios de sus servicios están establecidos en territorio peninsular y tienen la condición de empresario o profesional.

Se plantea el lugar de realización de los servicios objeto de consulta y, por tanto, su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario así como, en su caso, determinación de quien tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto

#### CONTESTACIÓN VINCULANTE

El artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las prestaciones de servicios, en su número Uno.1 dispone:

*“Uno. Reglas generales.*

*Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:*

*1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo*

*un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.”*

(...)

Se desprende del escrito de petición de consulta que la entidad mercantil consultante se encuentra establecida únicamente en Canarias, y desde su sede de la actividad económica en este territorio presta un servicio integral de control horario que tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del IVA de un empresario o profesional. Conforme a ello, la operación no se encuentra sujeta al IGIC.

(...)

Este centro directivo no es competente para emitir consulta relativa a quién dispone de la consideración de sujeto pasivo del IVA. No obstante, el informe emitido por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública señala que la operación objeto de consulta se encuentra sujeta al IVA, con inversión del sujeto pasivo en el empresario o profesional destinatario del servicio, debiendo la entidad consultante emitir una factura sin repercusión de cuota alguna y con la obligación de consignar la expresión “inversión del sujeto pasivo”.

(Contestación vinculante nº 2085 de fecha 11/11/2021)

*Clave: instalación de equipos informáticos, configuración del software y el cableado*

“La entidad mercantil consultante, establecida en Canarias, es subcontratada por una entidad mercantil establecida en la Península y sin establecimiento permanente en Canarias.

(...)

(...) la operación objeto de consulta consiste únicamente en la instalación, mantenimiento y reparación de equipos informáticos (monitores, impresoras, cajas

y kioscos táctiles (puntos de venta) y antenas inalámbricas para cobertura) [en comercios, bares y restaurantes situados en Canarias], pudiendo adicionarse la configuración del software y el cableado, no incluyéndose el suministro de los equipos informáticos.

Debemos diferenciar dos actuaciones:

- A) El servicio de instalación, mantenimiento y reparación de equipos informáticos y, en su caso, la configuración del software y el cableado, prestado por la entidad consultante establecida en Canarias (la subcontratada) a un empresario o profesional no establecido en este territorio (la subcontratante).**

Lo primero que debemos determinar es si nos encontramos ante una sola operación que englobaría instalación, mantenimiento y reparación y, en su caso, la configuración del software y el cableado, o ante operaciones independientes.

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.

(...)

Se estima que estamos ante una operación principal de instalación, mantenimiento y reparación de equipos informáticos, donde, en su caso, las operaciones de configuración de software y de cableado tienen 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.

Por tanto, el importe exigido, en su caso, por la configuración del software y por el cableado se incluirían en la base imponible de la operación principal (...) de acuerdo con el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991 (...)

(...)

La operación única que hemos determinado tiene la consideración de prestación de servicio a efectos del IGIC, dado que nos encontramos ante la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, y por el juego de las definiciones generales de entrega de bienes y de prestación de servicios contenido en los artículos 6.1 y 7.1 de la Ley 20/1991:

- *"1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.*

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

*"1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes."*

La cuestión es determinar dónde se localiza la prestación de servicio única que nos ocupa.

(...)

Teniendo en cuenta que estamos ante la instalación, mantenimiento y reparación de monitores, impresoras, cajas y kioscos táctiles (puntos de venta) y antenas inalámbricas para cobertura, parece evidente que en ningún caso tiene un propósito de incorporación a un bien inmueble, manteniendo siempre su naturaleza de bienes muebles. Partiendo de este hecho, entendemos inaplicable la regla especial de localización recogida en el artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991. Ciertamente que de realizarse el cableado, dicha operación sí tendría una relación lo suficientemente directa con los bienes inmuebles, pero se trata, como hemos indicado, de una actividad accesoria a la actividad principal y, en consecuencia, dispondría del mismo tratamiento fiscal.

Resultando inaplicable esta regla especial relativa a servicios relacionados con bienes inmuebles, y teniendo en cuenta, igualmente, la inaplicación de la regla especial prevista en el artículo 17.Tres.Uno.8 de la Ley 20/1991, que se refiere a los

trabajos sobre bienes muebles corporales, pero cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal (en el supuesto objeto de consulta, los destinatarios son empresarios o profesionales actuando tales); resulta aplicable la regla general de localización prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, que dispone:

*"Uno. Reglas generales.*

*Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:*

*1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste."*

Dado que el destinatario del servicio de instalación, mantenimiento y reparación es un empresario o profesional no establecido en Canarias, en todo caso esta operación se encuentra no sujeta al IGIC.

**B) El servicio de instalación, mantenimiento y reparación de equipos informáticos y, en su caso, la configuración del software y el cableado, prestado por el empresario o profesional no establecido en Canarias (la subcontratante) a empresarios o profesionales establecidos.**

Dado que no resulta, como hemos expresado con anterioridad, de aplicación ninguna regla especial, teniendo en cuenta que el destinatario del servicio es un empresario o profesional actuando como tal y que radica en el territorio de aplicación del IGIC, y que el servicio de instalación, mantenimiento y reparación tiene como destino su sede, domicilio, establecimiento permanente o residencia habitual en Canarias, el servicio está sujeto al IGIC por aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

Puesto que el prestador del servicio no se encuentra establecido en Canarias, se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional destinatario del servicio, con obligación de declarar la cuota del IGIC devengada. Todo ello conforme a lo establecido en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 (...)

(...)

El empresario o profesional no establecido tendrá obligación de emitir una factura sin repercusión de tributo alguno y con la expresión "inversión del sujeto pasivo", de acuerdo con el artículo 6.1.m) del Reglamento de facturación."

(Contestación vinculante nº 2097 de fecha 19/01/2022)

#### **D) Sujeto pasivo**

*Clave: ejecución de obra.*

#### **"CUESTIÓN PLANTEADA**

La sociedad mercantil pública estatal consultante, empresa instrumental del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA), ha suscrito un convenio con éste por el que promoverá y contratará las ejecuciones de obras de modernización de regadíos (...)

(...)

La actuación de la entidad consultante se concreta en la promoción y contratación de las actuaciones de modernización de regadíos y el seguimiento en materia de evaluación ambiental de los proyectos que finalmente se lleven a cabo.

Con carácter previo a las actuaciones que corresponden a la entidad consultante, deberá suscribir un convenio con las "Comunidades de usuarios del agua", término que engloba a los competentes para la ordenación, planificación y gestión del agua, que básicamente en Canarias son los Consejos Insulares de Agua, la entidad pública empresarial "Balsas de Tenerife, BALTEN" y las Comunidades de Regantes.

(...)

Respecto a las ejecuciones de obras que promoverá y contratará, la entidad consultante señala los siguientes aspectos:

- Tendrán como resultado la construcción completa de una edificación, por lo que entiende que se produciría la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.
- El coste de los materiales aportados por el contratista o adjudicatario, en el conjunto del presupuesto, va a ser superior al 40 por ciento.
- Las obras podrán ser tanto licitadas conforme a la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, como encargadas por la entidad consultante a un medio propio personificado.
- Se estima que las obras tendrán una duración superior a doce meses, por lo que considera que se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC por disponer de un establecimiento permanente.

(...)

#### CONTESTACIÓN VINCULANTE

(...)

#### **A) Ejecución de obras cuyo destinatario es la entidad consultante**

(...)

(...) nos encontramos ante una ejecución de obras que dispone de la consideración de entrega de bienes sujeta al IGIC, y al que no resulta de aplicación ningún supuesto de exención, teniendo la consideración de empresario o profesional la entidad consultante.

(...)

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

*"2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*

*(...)*

*h) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.*

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

Conforme a este precepto, este supuesto de inversión del sujeto pasivo se aplicará cuando se den conjuntamente los siguientes requisitos:

- a) El destinatario de la ejecución de obra debe ser un empresario o profesional actuando como tal.

No obstante y en todo caso, se invertirá la condición de sujeto pasivo cuando el destinatario sea un ente público (como es el supuesto objeto de consulta) o una persona jurídica, con independencia de que la ejecución de obra tenga o no relación con la actividad empresarial o profesional que pueda desarrollar el ente público o la persona jurídica.

- b) La operación debe disponer de la naturaleza jurídica de ejecución de obra, con independencia de su calificación como entrega de bien o prestación de servicio, o de prestación de servicio de cesión de personal necesario para la realización de la ejecución de obra.

- c) La ejecución de obra debe tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- d) La ejecución de obra debe ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor (entidad consultante) y el o los contratistas principales. La inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

De acuerdo con la documentación aportada, se cumplen los requisitos a), b) c) y d) expuestos; por tanto, se invertiría la condición de sujeto pasivo en la entidad consultante, se encuentre o no establecida en Canarias.

(...)

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 dispone:

*"3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.*

*Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."*

La sede de la actividad económica de la entidad consultante, que se identifica con el domicilio fiscal, se encuentra en Madrid y, parece desprenderse, que no dispone de establecimiento permanente en Canarias, a pesar de que manifiesta que la construcción de las ejecuciones de obras que promociona durarán más de doce meses.

Cierto es que la letra c) del segundo guión del artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 dispone que, en particular, tendrán la consideración de establecimiento permanente, entre otros,

*"Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses".*

Ahora bien, ello implica que la persona o entidad que realiza la construcción, instalación o montaje es la que se encuentra establecida, pero no supone que por ello se encuentra establecido el destinatario de la operación, en este caso la entidad consultante.

En cualquier caso, se reitera que la inversión del sujeto pasivo por aplicación de lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 es con independencia de que el empresario o profesional, que actúa como tal, o el ente público o la persona jurídica destinataria, se encuentre o no establecido en Canarias, territorio de aplicación del IGIC (...).

**B) Entrega de la edificación por parte de la entidad consultante a la "Comunidad de usuarios del agua" y actividades anexas**

(...)

Puesto que la entidad consultante, como hemos indicado anteriormente, no se encuentra establecida en Canarias, se invierte la condición del sujeto pasivo conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, que dispone:

*"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:*

(...)

*2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio.”*

La inversión del sujeto pasivo se produce aunque la operación se encuentre sujeta al tipo cero.”

(Contestación vinculante Nº 2087 de fecha 18/11/2021)

## **E) Base imponible**

*Clave: indemnización por liquidación de contrato público*

“El apartado 1 del artículo 42 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (en adelante, Ley de Contratos), dispone:

*“1. La declaración de nulidad de los actos preparatorios del contrato o de la adjudicación, cuando sea firme, llevará en todo caso consigo la del mismo contrato, que entrará en fase de liquidación, debiendo restituirse las partes recíprocamente las cosas que hubiesen recibido en virtud del mismo y si esto no fuese posible se devolverá su valor. La parte que resulte culpable deberá indemnizar a la contraria de los daños y perjuicios que haya sufrido.”*

No es el lugar para profundizar en los efectos de la invalidez en la Ley de Contratos, pero debemos destacar que la invalidez del contrato por una declaración, en este caso administrativa, de nulidad de pleno derecho, supone que el contrato entra en fase de liquidación, y, como consecuencia directa, las partes han de devolverse recíprocamente las cosas, esto es, la restitución de las cosas que hubieran intercambiado.

En el supuesto objeto de consulta, no cabe la devolución por parte del Ayuntamiento de los servicios de telecomunicaciones ejecutados por la entidad consultante en las que ha sido destinataria; esto es tan obvio, que no merece más comentario. En caso de que no sea posible la restitución, se devolverá su valor.

La cuestión objeto de consulta es si la restitución por parte del Ayuntamiento del valor de los servicios prestados por la entidad consultante, tiene o no consecuencias en el IGIC.

El artículo 22.3.a) de la Ley 20/1991 dispone:

*"3. No se incluirán en la base imponible:*

*a) Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el número anterior, que por su naturaleza y función no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto."*

Las cantidades distintas que expresa este número 3 están contenidas en la letra d) del número 2 que dispone:

*"2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:*

*(...)*

*d) Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto."*

De estos preceptos se desprende que fuera del concreto supuesto de las cantidades, indemnizatorias o no, que el sujeto pasivo está facultado a retener en los casos de resolución de las operaciones sujetas al IGIC, las indemnizaciones no tienen incidencia en el IGIC salvo cuando tengan la naturaleza de contraprestación o retribución por una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta al IGIC.

En realidad lo importante no es determinar si la cuantía que debe abonar el Ayuntamiento a la entidad consultante constituye o no jurídicamente una indemnización, sino si retribuye o no un acto de consumo gravable; en otras palabras, se debe estar a la verdadera naturaleza económica de la operación.

*(...)*

En el informe emitido por la Intervención municipal se menciona que queda acreditado que los servicios de telecomunicaciones se han prestado "a satisfacción de la Administración"; en otras palabras, ha existido realmente un acto de consumo gravado por el IGIC porque, se reitera, ha sido efectuado por un empresario o profesional en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. El hecho de que no exista cobertura contractual y de que se haya prescindido de toda formalidad procedimental, no invalida, a juicio de este centro directivo, de que haya existido un acto de consumo.

Existe un claro vínculo directo entre el servicio prestado por la entidad consultante y el importe percibido o que va percibir del Ayuntamiento, constituyendo dicho importe la contrapartida efectiva del servicio prestado; siendo esto más evidente cuando el importe derivado de la resolución del contrato de nulidad de pleno derecho que debe abonar el Ayuntamiento (3.000 euros) coincide con la suma de las contraprestaciones que constan en las dos facturas emitidas por la entidad consultante.

(...)

Estando sujeta al IGIC la prestación de servicios de telecomunicaciones y no resultando de aplicación ningún supuesto de exención, la entidad consultante tiene obligación de repercutir la cuota del IGIC correspondiente, quedando el Ayuntamiento destinatario del servicio obligado a soportarlo, todo ello conforme al apartado Uno del artículo 20 de la Ley 20/1991 que recoge el deber de los sujetos pasivos del IGIC de repercutir el Impuesto por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen, siempre que, evidentemente, estén sujetas y no exentas al mismo, como es el supuesto objeto de consulta. La repercusión debe hacerse mediante factura, sirviendo las que en su día emitió siempre y cuando se ajuste a las condiciones establecidas en la normativa aplicable.

(...)

Por último, debemos hacer mención a lo dispuesto en el artículo 22.4 de la Ley 20/1991, que dispone:

"4. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones

gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.”

Cuando como en el caso objeto de consulta, no cabe devolver las cosas intercambiadas por ser imposible su restitución, y el valor que está obligado el Ayuntamiento a abonar es la verdadera contraprestación de un acto de consumo efectuado por un empresario o profesional en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, no resulta aplicable este supuesto de modificación de la base imponible porque la operación no ha quedado sin efecto.”

(Contestación vinculante nº 2095 de fecha 28/012/2021. *Nota: esta consulta modifica el criterio relativo al artículo 22.4 de la Ley 20/1991 contenido en la consulta nº 1911 de 07/11/2018*)

*Clave: importaciones. Gastos de transporte.*

#### “CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante tiene como actividad la distribución y venta de productos, principalmente agroalimentarios, en grandes superficies y supermercados. Realiza habitualmente importaciones de bienes adquiridos con el fin de suministrar a sus propios supermercados y clientes en Canarias. Dichas importaciones siempre corresponden a productos originarios de la Unión Europea o bien productos que, previamente, han sido importados en Alemania procedente de un territorio no comunitario, tratándose por tanto de mercancía con estatuto aduanero de la Unión.

La venta de los bienes que van a ser objeto de exportación a Canarias se realiza bajo condiciones DAP, siendo el lugar de destino convenido un almacén en Tenerife y/o un almacén en Gran Canaria. Señala que, conforme al artículo 70 del CAU, la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas en Canarias y, por tanto, sujetas al IGIC, será el valor de transacción, que debe fijarse y ajustarse de acuerdo con los artículos 71 y 72 del CAU.

Señala que teniendo en cuenta que:

- Un mismo proveedor es el que presta el servicio de transporte desde Alemania al primer punto de destino en Canarias.
- El artículo 72.a) del CAU dispone que no se incluirán en el valor en aduana los gastos de transporte dentro del territorio aduanero de la Unión, por lo que es posible deducirlo del valor en aduana de los bienes objeto de importación en Canarias, y puesto que el artículo 25 de la Ley 20/1991 dispone que se adicionará al valor de aduana, entre otros, los gastos de transporte desde el lugar de entrada en Canarias hasta el primer lugar de destino de la mercancía (almacén en Tenerife y/o un almacén en Gran Canaria); únicamente se adicionará al valor de aduana la parte de gasto de transporte interior en Canarias.

(...)

Consulta sobre la conformidad con el criterio de no incluir en el valor de aduana el gasto de transporte por el territorio aduanero de la Unión hasta el lugar de entrada en Canarias (...)

#### CONTESTACIÓN VINCULANTE

El artículo 25 de la Ley 20/1991, regulador de la regla general de la base imponible en las importaciones, dispone:

*"En las importaciones la base imponible resultará de adicionar al "Valor en Aduana" los conceptos siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo:*

*1º.- Cualquier gravamen o tributo devengado con ocasión de la importación, con excepción del propio Impuesto General Indirecto Canario, y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.*

*2º.- Los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes y seguros que se produzcan desde la entrada en las Islas Canarias hasta el primer lugar de destino en el interior de dichos territorios.*

*(...)"*

La base imponible de las importaciones de bienes gira en torno al concepto de "valor en aduana", el cual no aparece definido en la normativa reguladora del IGIC.

(...)

En el artículo 70 y siguientes del CAU se establece un procedimiento progresivo de aplicación de los diferentes criterios para conformar el "valor en aduana" de la mercancía, siendo el criterio principal el de valor de transacción, definido como el *"precio realmente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso."*

Partiendo de que Canarias forma parte del territorio aduanero de la Unión (artículo 4 del CAU), pero no forma parte del territorio armonizado del impuesto sobre el valor añadido (artículo 4 del Reglamento (CEE) 1911/91 y el artículo 6.1.b) de la Directiva 2006/112/CE), la entrada de bienes en Canarias supone la realización del hecho imponible importación (artículo 8.1 de la Ley 20/1991), proceda de un Estado miembro de la Unión Europea o de terceros países, disponga o no el bien del estatuto de mercancías de la Unión.

De lo expuesto debemos destacar:

- La base imponible de las importaciones en el IGIC parte de un concepto propio de los derechos arancelarios: el valor en aduana, aunque nos encontremos ante la entrada en el territorio de aplicación del IGIC de bienes que no devengan derechos arancelarios; es decir, debe procederse a la determinación del valor en aduanas, aunque el bien importado en Canarias disponga de la consideración de mercancías de la Unión porque, por ejemplo, se haya obtenido enteramente en el territorio aduanero de la Unión o se encuentre despachado a libre práctica.
- La base imponible en el IGIC en las importaciones de bienes no se corresponde con la de los derechos aduaneros. En el IGIC se parte del valor en aduana y a ello deben adicionarse, en su caso, los conceptos establecidos en los números 1º y 2º del artículo 25 de la Ley 20/1991.
- La aplicación correcta de la regulación que realiza el CAU del valor en aduana respecto a las importaciones sujetas al IGIC, exige necesariamente ajustarla

*mutatis mutandis* al ámbito territorial de aplicación del IGIC. En efecto, el valor en aduana es la base para el cálculo de los derechos arancelarios, por lo que no procede su determinación cuando no se devengan los mismos; a título de ejemplo, la exportación desde la Península o Alemania de bienes con destino a Canarias no supone el devengo de derechos aduaneros por su entrada en Canarias, pero resulta necesario, por mandato del artículo 25 de la Ley 20/1991, su determinación para cuantificar la base imponible en el IGIC como consecuencia de la realización del hecho imponible importaciones. (...)

(...)

(...) en la letra a) del artículo 72 del CAU, regulador de los elementos que no deben incluirse en el valor de aduana, que dispone (el subrayado es nuestro):

*"Al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, no se incluirá ninguno de los elementos siguientes:*

*a) los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión;"*

Trasladando *mutatis mutandis* este precepto al ámbito del IGIC, las mercancías se entiende que han sido importadas cuando hayan entrado en Canarias, proceda del resto del territorio aduanero de la Unión Europea o fuera de dicho territorio.

Consecuencia de lo expuesto es que cuando el CAU menciona "territorio aduanero de la Unión" debe entenderse referido a territorio de aplicación del IGIC.

(...)

(...) el artículo 70.1 del CAU define al valor de transacción como *"el precio realmente pagado o por pagar por ellas (las mercancías) cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso."*

El apartado 2 del artículo 70 del CAU dispone:

*"2. El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero en favor del vendedor, por las*

*mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.”*

(...)

Del concepto general de valor en aduana basado en el método de valor de transacción, se desprende que tiene un doble componente cuantitativo:

- La cuantía que debe abonar el comprador al vendedor, o a un tercero en favor del vendedor, por el valor intrínseco de la mercancía objeto de transmisión.
- La cuantía que debe abonar el comprador al vendedor, o a un tercero en favor del vendedor, por operaciones accesorias a la venta o por elementos necesarios que constituyen condiciones para efectuar la venta. Ejemplo de ello, sería el pago al vendedor por los gastos de embalaje o de transporte asumido por éste, ya sea con medios propios o ajenos.

El CAU ordena que el valor de transacción así obtenido debe ser objeto de un ajuste que puede suponer un incremento o una disminución de su cuantía.

El artículo 71 del CAU regula lo que podemos denominar el ajuste positivo del valor de Transacción (...).

(...)

Configura este precepto un conjunto, que constituye una lista cerrada, de elementos relacionados con la venta de los bienes que serán objeto de importación, cuya cuantificación se debe incorporar al valor en aduana.

Con carácter general (véase lo subrayado), todos los elementos del valor de transacción que se mencionan en el apartado 1 requiere, lo que es lógico porque supondría un doble cómputo, que los mismos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar al vendedor y que participe el comprador (bien soportando el gasto, bien suministrando bienes o servicios, a precios reducidos o de forma gratuita, utilizados en la manufactura del bien objeto de importación, etc.); sin embargo, en la letra e), que incluye, entre otros, los gastos de transporte (coste sobre el que gira el contenido de la consulta planteada), nada se indica que deba ser

soportada por el comprador o que no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar al vendedor; ello es así, porque el gasto de transporte hasta el lugar de entrada de la mercancía en Canarias (ya sea el transporte hasta el lugar de entrada en el territorio aduanero como, en su caso, el transporte por el territorio aduanero hasta su entrada en Canarias), debe integrarse de forma obligatoria en el valor en aduana, todo ello con independencia del incoterms que determina las condiciones de entrega, o que el gasto de transporte sea soportado por el vendedor (y lo exija o no al comprador) como soportada por el comprador, incluso que lo realice el comprador con medios propios. El gasto de transporte hasta el lugar de entrada en el territorio de aplicación del IGIC forma parte, en todo caso, del valor en aduana.

(...)

El artículo 72 del CAU regula lo que podemos denominar el ajuste negativo del valor de transacción, en los siguientes términos (...):

*"Artículo 72 Elementos que no deben incluirse en el valor en aduana.*

*Al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, no se incluirá ninguno de los elementos siguientes:*

*a) los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión.*

*(...)"*

Volvemos a insistir, la expresión "territorio aduanero de la Unión" debe entenderse referida a territorio de aplicación del IGIC.

**Los gastos de transporte desde el lugar de entrada en Canarias hasta su primer destino dentro de este territorio, no se incluye, en ningún caso, en el valor en aduana; ahora bien, es importante resaltar que ello no impide que formen parte de la base imponible como importe adicionado al valor en aduana, conforme a lo dispuesto en el artículo 25.2º de la Ley 20/1991.**

El primer lugar de destino dentro de dicho territorio será el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento (conocimiento de embarque,

documento de tránsito) que ampare la entrada de los bienes en el interior de Canarias. En defecto de esta indicación, se considera como tal el lugar en que se produce la primera desagregación de los bienes en el interior de Canarias. La adición de los gastos de transporte es con independencia de quién asume dicho gasto, el vendedor o el comprador, y de su sujeción o no al IGIC.

Los gastos de transporte no se adicionan al valor en aduana si el primer lugar de destino dentro de Canarias se encuentra en una isla diferente a la isla donde se ubica el lugar de entrada en Canarias de la mercancía.

Ejemplo: Lugar de entrada en Canarias de la mercancía: el puerto de la Luz en Las Palmas de Gran Canaria; primer lugar de destino dentro de Canarias que figura en el contrato de transporte: almacenes del importador en Agüimes (Gran Canaria) y almacenes del importador en el Polígono de Güímar (Tenerife). En el puerto de La Luz se desagrega la mercancía.

La desagregación de la mercancía en el punto de llegada no tiene relevancia dado que se conoce por el contrato de transporte el primer lugar de destino en el interior de Canarias.

El gasto de transporte desde el puerto de la Luz a Agüimes forma parte de la base imponible de las importaciones, no así el gasto de transporte hasta el Polígono de Güímar por situarse en otra isla distinta a la isla de llegada de la mercancía.

(...) Entramos a examinar el supuesto objeto de consulta: entrega de bienes situados en Alemania que disponen de la consideración de mercancías de la Unión que deben ser objeto de transporte desde Alemania hacia Canarias. En el contrato de transporte consta como primer lugar de destino en Canarias después de su entrada en este territorio, almacenes situados en Tenerife y en Gran Canaria.

En este caso:

- El gasto de transporte desde Alemania al lugar de entrada en Canarias formará parte del valor en aduanas.

- El gasto de transporte desde la entrada en Canarias hacia el primer lugar de destino en el interior de la misma isla de llegada de la mercancía, se adicionará al valor de aduana.
- No se adicionará al valor en aduana, el gasto de transporte en Canarias cuando el primer lugar de destino después de la entrada en Canarias se encuentra en una isla distinta a la isla del lugar de llegada”

(Contestación vinculante nº 2086 de fecha 16/11/2021)

## **F) Tipos impositivos**

*Clave: bisutería chapada en oro o plata*

### **“CUESTIÓN PLANTEADA**

Se consulta el tipo impositivo aplicable en el IGIC a la importación de bisutería de metal común chapado o bañado en oro o plata.

### **CONTESTACIÓN VINCULANTE**

Para una correcta interpretación de las normas tributarias, debemos atender a los criterios interpretativos comúnmente admitidos en Derecho, conforme a lo expuesto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual dispone que “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil”, precepto este que establece que “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”.

La Real Academia Española de la Lengua (RAE) define a la bisutería como “Industria que produce objetos de adorno, hecho de materiales no preciosos”. Como veremos, esta definición no es trasladable de forma completa a la normativa fiscal.

A título de ejemplo, el artículo 59.2.5º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre,

regulador de los bienes excluidos del régimen especial del recargo de equivalencia, dispone (el subrayado es nuestro):

*"2. En ningún caso será de aplicación este régimen especial en relación con los siguientes artículos o productos:*

*(...)*

*5.º Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, así como la bisutería fina que contenga piedras preciosas, perlas naturales o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado.*

*(...)"*

Si acudimos a la normativa del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), concretamente al Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, concretamente a las notas del epígrafe 619.3 Comercio al por mayor de metales preciosos, artículos de joyería, bisutería y de relojería, se indica (el subrayado es nuestro):

*"Nota: Los sujetos pasivos que realicen el comercio al por mayor de bisutería ordinaria exclusivamente, entendiendo por tal la que no incorpore metales o piedras preciosas ni perlas, tributarán al 50 por 100 de la cuota anterior. (...)"*

A mayor abundamiento, en el grupo 32.13 Fabricación de artículos de bisutería y artículos similares de la Nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea (en adelante NACE Rev.2), se considera bisutería a los siguientes productos:

- *anillos, pulseras, collares y artículos similares de joyería fabricados de metales comunes chapados con metales preciosos*
- *artículos de joyería que contienen piedras de imitación, como gemas y diamantes de imitación, y similares*

Derivado de lo expuesto, el concepto de bisutería de la RAE se asemeja al de bisutería ordinaria pero no acoge a la denominada bisutería fina. En cualquier caso, es importante para la resolución de la presente consulta resaltar que el contener un objeto de adorno metales preciosos en forma de chapado o bañado no le impide disponer de la consideración de bisutería.

La disposición derogatoria de la Ley 20/1991 suprimió el (...) Arbitrio Insular sobre el Lujo, pero la finalidad de este tributo de gravar las adquisiciones de bienes que se entendían suntuarios se trasladó a la regulación del IGIC, concretamente a su Anexo III de la Ley 20/1991 que regulaba las operaciones sujetas al tipo incrementado (...).

(...)

(...) el Anexo II de la Ley 20/1991 fue modificado, con efectos desde el día 27 de mayo de 1993, por el artículo cuarto del Real Decreto Ley 7/1993, de 21 de mayo, de medidas urgentes de adaptación y modificación del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, del Impuesto General Indirecto Canario, del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias y de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, quedando redactado del modo siguiente (el subrayado es nuestro):

*"El tipo impositivo incrementado del 12 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario se aplicará a las operaciones que tengan por objeto entregas, arrendamientos o importaciones de los bienes siguientes:*

(...)

*9.º Joyas, alhajas, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales, cultivadas y de imitación, objetos elaborados total o parcialmente con oro, plata o platino, las monedas conmemorativas de curso legal, los damasquinados y la bisutería.*

(...)"

El legislador (...) hace tributar al tipo incrementado del 12 por ciento a toda la bisutería, sea fina u ordinaria, sin singularidad alguna.

Con efectos desde el día 1 de julio de 2012 (...), la Comunidad Autónoma de Canarias reguló los tipos impositivos del IGIC a través de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012).

El Anexo II de la Ley 20/1991 fue derogado, con efecto desde el día 1 de julio de 2012, por el artículo 17.Nueve de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

El artículo 56.1.e) de la Ley 4/2012 estableció la aplicación del tipo incrementado a la entrega o importación de:

*"e) Joyas, alhajas, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro, plata y platino, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, así como las monedas conmemorativas de curso legal y los damasquinados.*

*(...)"*

Este número e) fue modificado por el artículo 3.Siete de la Ley 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias, administrativas y sociales de Canarias. quedando redactado del modo siguiente:

*"e) Joyas, alhajas, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro, plata, platino, rodio, paladio, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, así como las monedas conmemorativas de curso legal y los damasquinados. (...)"*

Comprobamos que desde el día 1 de julio de 2012 desaparece la mención a bisutería y la modificación operada a través de la Ley 9/2014 se limitó a incorporar como metales preciosos al rodio y al paladio.

Llegados a este punto, cabría dos interpretaciones, a saber:

- Que desde el día 1 de julio de 2012 en ningún caso la bisutería, aunque esté chapada o bañada en metales preciosos, tributa al tipo incrementado,

actualmente al 15 por ciento. En definitiva, ni la bisutería fina ni la ordinaria se encontraría dentro del ámbito de aplicación del tipo incrementado.

- Que desde el día 1 de julio de 2012 se excluye la bisutería salvo que tuviera la naturaleza de objeto elaborado total o parcialmente con metales preciosos, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas.

Nos inclinamos por esta segunda opción. Si se pretendiese excluir a la bisutería se hubiera señalado expresamente la misma. (...)

(...)

Desde 1 de julio de 2012 desaparece la mención expresa a la bisutería, pero ello no implicó que automáticamente toda importación o entrega de bisutería pasara al tipo general. En efecto, aquella bisutería elaborada con oro, plata, platino, rodio, paladio, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, seguía tributando al tipo incrementado; solo tributa al tipo general la importación o entrega de bisutería no elaborada con los productos citados.

El consultante hace mención a bisutería de metal común bañado o chapado en oro o plata. Dado que el oro y la plata son metales preciosos, la cuestión es decidir si el chapado o bañado supone un acto de elaboración parcial de un producto con metales preciosos, partiendo que el chapado o el bañado es el mismo proceso que permite cubrir un metal por otro, siendo la única diferencia en el espesor de su capa, superior en el chapado.

Para determinar si el chapado o bañado son actos del proceso de elaboración de un producto, consideramos apropiado acudir a la NACE Rev.2; de esta forma, en las notas explicativas de la Sección C Industria Manufacturera se expresa (el subrayado en nuestro):

“Observación: Los límites entre la industria manufacturera y los demás sectores del sistema de clasificación pueden resultar algo confusos. Como regla general, las actividades en la sección de la industria manufacturera consisten en la transformación de materiales en nuevos productos. Su resultado es un producto nuevo. Pero la definición de lo que constituye un producto nuevo puede resultar un

poco subjetiva. A modo de aclaración, en la NACE se consideran actividades de la industria manufacturera las siguientes:

(...)

- galvanoplastia, chapado, tratamiento térmico de metales y pulido (véase 25.61);

(...)"

En el grupo 24.4 Producción de metales preciosos y de otros metales no férreos, se señala:

*"24.41 Producción de metales preciosos*

*Esta clase comprende:*

(...)

- *la producción de chapados de plata sobre metales comunes*
- *la producción de chapados de oro sobre metales comunes o plata*
- *la producción de chapados de platino y de metales del grupo del platino sobre oro, plata o metales comunes*

(...)"

Por otra parte, el grupo 25.6 Tratamiento y revestimiento de metales; ingeniería mecánica por cuenta de terceros, presenta la siguiente dicción (el subrayado es nuestro):

*"Este grupo comprende actividades generales para el tratamiento de metales, como el chapado, el revestimiento, el grabado, la perforación, el pulido, la soldadura, etc., que se realizan habitualmente por cuenta de terceros.*

*25.61 Tratamiento y revestimiento de metales*

*Esta clase comprende:*

- el chapado, la anodización, etc., de metales

(...)

*Esta clase no comprende:*

(...)

- el chapado de metales preciosos sobre metales comunes u otros metales (véanse 24.41, 24.42, 24.43, 24.44)"

En la división 32 Otras industrias manufactureras, se expone:

*"32.1 Fabricación de artículos de joyería, bisutería y similares*

*Este grupo comprende la fabricación de artículos de joyería y de bisutería.*

(...)

*32.13. Fabricación de artículos de bisutería y artículos similares*

*Esta clase comprende:*

*- la fabricación de bisutería:*

- anillos, pulseras, collares y artículos similares de joyería fabricados de metales comunes chapados con metales preciosos
- artículos de joyería que contienen piedras de imitación, como gemas y diamantes de imitación, y similares

(...)"

Parece claro que el chapado o bañado en metales preciosos de un objeto de metal común supone un acto de elaboración parcial con el metal precioso utilizado.

(...) Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que tributa al tipo incrementado del 15 por ciento la importación de bisutería chapada o bañada en oro, plata, platino, rodio o paladio.”

(Contestación vinculante nº 2080 de fecha 05/10/2021)

*Clave: tipo cero, medidas extraordinarias erupción La Palma*

#### “CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante comercializa desde un almacén situado en La Palma bienes destinados al desarrollo de actividades agrícolas (semillas, fertilizantes, fitosanitarios, etc.). Con carácter general entrega los citados productos a sociedades agrarias de transformación, cooperativas agrícolas, sociedades mercantiles, etc., que a su vez los entregan a los agricultores o ganaderos titulares de las explotaciones agrícolas o ganaderas.

Consulta si a la operación de entrega que realiza le resulta aplicable el tipo cero previsto en el artículo 4.Tres del Decreto ley 12/2021, de 30 de septiembre, por el que se adoptan medidas tributarias, organizativas y de gestión como consecuencia de la erupción volcánica en la isla de La Palma.

#### CONTESTACIÓN VINCULANTE

El tipo cero se configura como un beneficio fiscal y, como tal, debe ser objeto de una interpretación restrictiva, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que regula la prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

El ámbito objetivo y temporal del tipo cero objeto de consulta es claro: la entrega o importación de un conjunto de bienes, cuya lista es cerrada, con un destino concreto: su uso o consumo en explotaciones agrícolas o ganaderas situadas en la isla de La Palma. El devengo del Impuesto debe ser con anterioridad al día 1 de enero de 2023.

No necesariamente la entrega o el punto de entrada del bien en Canarias debe ser La Palma, pero sí que debe ser, en estos casos, objeto de transporte a dicha isla para su uso o consumo en explotaciones agrícolas o ganaderas.

El dilema se plantea si el ámbito de aplicación del tipo cero se circunscribe a la entrega o importación, cuando el adquirente o importador es el propio titular de la explotación agrícola o ganadera que utilizará el bien adquirido o importado en actividades agrícolas o ganaderas, o si resulta trasladable a cualquier fase del proceso de manufactura y comercialización siempre y cuando finalice el proceso de comercialización en una entrega al titular de la explotación situada en La Palma que consumirá el producto adquirido o importado.

(...)

Resulta relevante el siguiente párrafo del citado artículo 4.Tres [del Decreto ley 12/2021, de 30 de septiembre, por el que se adoptan medidas tributarias, organizativas y de gestión como consecuencia de la erupción volcánica en la isla de La Palma]:

“Con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes citados o de la ejecución, el adquirente deberá entregar al sujeto pasivo transmitente o ejecutor una declaración en la que manifieste la concurrencia de los requisitos para la aplicación del tipo cero previsto en este apartado Tres.”

Parece evidente que el único que puede manifestar de forma fehaciente el cumplimiento de los requisitos para la aplicación del tipo cero es el agricultor o ganadero, que usará o consumirá los bienes adquiridos o importados en el desarrollo de actividades agrícolas o ganaderas.

Entender lo contrario sería extenderla aplicación del tipo cero mucho más allá de la verdadera intención del legislador, de manera que estarían sujetas al tipo cero también las adquisiciones e importaciones que realizase la entidad mercantil consultante.

(...) Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que el tipo cero previsto en el artículo 4.Tres del Decreto ley 12/2021, solo es aplicable cuando

el adquirente o importador sea el titular de la explotación agrícola o ganadera que usará o consumirá el bien en el desarrollo de su actividad agrícola o ganadera.

Derivado de ello, no será aplicable el tipo cero a la entrega que realiza la entidad mercantil consultante, de los bienes descritos en el artículo 4.º del Decreto ley 12/2021, a sociedades agrarias de transformación, cooperativas agrícolas, sociedades mercantiles, etc., que a su vez los entregarán a los agricultores o ganaderos titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas.”

(Contestación vinculante nº 2083 de fecha 19/10/2021)

*Clave: maniquíes sanitarios*

#### “CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si disponen de la consideración de producto sanitario, sujeta su entrega al tipo reducido del 3 por ciento, los maniquíes sanitarios y maniquíes de intubación endotraqueal destinados a la enseñanza y el aprendizaje de las técnicas de cuidados sanitarios auxiliares y de urgencia al paciente

#### CONTESTACIÓN VINCULANTE

El artículo 54.1.c) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

*“1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:*

*(...)*

*c) Los productos sanitarios definidos en el artículo 2 l) del Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios.*

*No se incluyen en esta letra los productos de cuidado personal ni los productos cosméticos definidos en las letras m) y n) del artículo 2 citado en el párrafo anterior.”*

La citada letra l) del artículo 2 del Texto Refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, define al producto sanitario (...)

El tipo reducido del 3 por ciento resulta (...) aplicable a aquellos productos que por su configuración solo esté destinado por el fabricante a ser utilizado en seres humanos con fines de, entre otros, diagnóstico, prevención, control, tratamiento o alivio de una enfermedad.

Los bienes objeto de consulta son armazones que simulan el cuerpo humano destinados a ser utilizados en labores de enseñanza y aprendizaje de las técnicas de cuidados sanitarios, y no a su uso en seres humanos, por lo que no disponen de la condición de productos sanitarios, no resultando de aplicación el tipo impositivo reducido del 3 por ciento previsto en el artículo 54.1.c) de la Ley 4/2012.

El artículo 52.d) de la Ley 4/2012 dispone (el subrayado es nuestro):

*"El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*

*(...)*

*d) Las entregas de libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.*

*(...)*

*Se considerarán comprendidos en esta letra los álbumes, partituras, mapas, cuadernos de dibujo y los objetos que, por sus características, sólo puedan utilizarse como material escolar, excepto los artículos y aparatos electrónicos."*

(...) De acuerdo con lo expuesto, es criterio de este centro directivo que no disponen de la consideración de producto sanitario los maniqués sanitarios y maniqués de intubación endotraqueal destinados a la enseñanza y el aprendizaje de las técnicas de cuidados sanitarios auxiliares y de urgencia al paciente, estando sujeta su entrega al tipo cero por tratarse de objetos que, por sus características, solo pueden utilizarse como material educativo."

(Contestación vinculante nº 2094 de fecha 17/12/2021)

*Clave: tipo cero ejecución obras*

#### “CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil pública estatal consultante, empresa instrumental del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA), ha suscrito un convenio con éste por el que promoverá y contratará las ejecuciones de obras de modernización de regadíos (...)

(...)

Con carácter previo a las actuaciones que corresponden a la entidad consultante, deberá suscribir un convenio con las “Comunidades de usuarios del agua”, término que engloba a los competentes para la ordenación, planificación y gestión del agua, que básicamente en Canarias son los Consejos Insulares de Agua, la entidad pública empresarial “Balsas de Tenerife, BALTEN” y las Comunidades de Regantes.

(...)”

Nota: las obras tienen por objeto “*la construcción de un depósito regulador de las aguas regeneradas para su utilización en la agricultura*”, “*Ejecución de obras de construcción de una balsa*”, “*Ejecución de obras de modernización y mejora de la red de riego*”, así como de instalaciones y equipamiento anexo

#### CONTESTACIÓN VINCULANTE

##### **A) Ejecución de obras cuyo destinatario es la entidad consultante**

(...)

El artículo 52.a) de la Ley 4/2012, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

*“El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*

*a) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, así como las importaciones de bienes, con destino a la captación de aguas superficiales, a la captación de aguas de las nieblas, al alumbramiento de las subterráneas o a la producción industrial de agua, así como a la realización de infraestructuras de almacenamiento de agua y del servicio público de transporte del agua.*

*A los efectos de la presente letra se estará a lo dispuesto en la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas.”*

El precepto transcrito, con referencia a la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas, contempla la aplicación del tipo de gravamen cero del IGIC a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con la gestión del agua que posibilitan su utilización, tales como la extracción (captación o alumbramiento), producción industrial de agua, el almacenamiento, la conducción, el tratamiento y distribución de aguas superficiales o subterráneas, el transporte en régimen de servicio público, etc.

En el ámbito objetivo del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, caben las ejecuciones de obras objeto de consulta. Ahora bien, el tipo cero se configura como un beneficio fiscal y, como tal, debe ser objeto de una interpretación restrictiva, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que regula la prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Por ello, el ámbito de aplicación del tipo cero que nos ocupa se circunscribe, desde una perspectiva objetiva, a un conjunto de operaciones relativas a la gestión del agua y, desde una perspectiva subjetiva, siempre que el adquirente o importador sea la persona que realiza directamente la actividad de captación de agua (superficial o de la niebla), el alumbramiento del agua subterránea o la producción industrial de agua; así como la persona titular de la infraestructura de almacenamiento (estanques, balsas o depósitos de cualquier tipo) o de las conducciones para el transporte de agua.

Entender lo contrario sería ampliar la aplicación del tipo cero mucho más allá de la verdadera intención del legislador, de esta forma no solo estaría sujeta al tipo cero las operaciones de importaciones y adquisiciones de bienes que efectúa la persona o entidad que realizase la actividad de captación, alumbramiento,

transporte, almacenamiento o producción de agua, sino las adquisiciones e importaciones de bienes o servicios que efectuase, a su vez, sus proveedores y así sucesivamente.

En la presente consulta, la entidad consultante destinataria de la ejecución de obra entregará la obra resultante a la "Comunidad de usuarios del agua", por lo que no realiza ninguna de las actividades que se citan en el párrafo anterior; corolario de lo expuesto, es la imposibilidad de aplicar el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012.

No obstante, el artículo 52.j) de la Ley 4/2012 contempla otro supuesto de operación sujeta al tipo cero:

*«j) Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre una Administración pública y el contratista, que tengan por objeto la construcción y/o ampliación de obras de equipamiento comunitario.*

*A los efectos de lo dispuesto en esta letra y en la anterior, se entenderá por equipamiento comunitario exclusivamente aquel que consiste en:*

- Las infraestructuras públicas de telecomunicaciones y las instalaciones que estén vinculadas a ellas.*
- Las infraestructuras públicas de transporte del agua.*

(...)”

Sin entrar en profundidad en el contenido del reproducido artículo 52.j) de la Ley 4/2012, se constata que incluye (se ha subrayado) en el listado de equipamiento comunitario, entre otras, las infraestructuras públicas de transporte del agua. Ahora bien, el requisito subjetivo requiere que el promotor de la obra de equipamiento comunitario sea una Administración Pública, no integrando la misma las sociedades mercantiles públicas.

El artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012 dispone:

*"En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:*

*(...)*

*c) El tipo del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."*

En definitiva, la ejecución de obra que promueve la entidad consultante está sujeta al IGIC al tipo general del 7 por ciento (...).

**B) Entrega de la edificación por parte de la entidad consultante a la "Comunidad de usuarios del agua" y actividades anexas**

Del análisis del contenido del artículo 52.a) de la Ley 4/2012, la única posibilidad de que a la entrega de la edificación le sea de aplicación el tipo cero es que se trate de la realización de infraestructura de almacenamiento y del servicio público de transporte del agua, de acuerdo con la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas (en adelante, Ley 12/1990).

La regulación del servicio público de transporte de agua se encuentra recogida en el Capítulo V del Título V de la Ley 12/1990. El artículo 97 de la Ley 12/1990 dispone:

*"Los Consejos Insulares de Aguas velarán para que el servicio público de transporte de agua se preste con arreglo a criterios de eficacia, economía y racionalidad. A tal fin se llevará a cabo:*

- a) Inventario de conducciones e instalaciones de regulación de caudales de interés común que resulten afectadas.*
- b) Establecimiento de redes insulares o zonales de transporte que se precisen.*
- c) Normas técnicas reguladoras de las características de las conducciones y de su uso."*

Los apartados 1 y 2 del artículo 99 de la Ley 12/1990 disponen:

*"1. El Consejo Insular diseñará el trazado de las redes de transporte, aprovechando en lo posible las conducciones e instalaciones ya existentes, que deberán adaptarse a las condiciones técnicas fijadas en los Planes.*

*2. Cada red constituirá un sistema completo de conducciones referidas a una zona o zonas, de tal manera que permita el transporte de los caudales desde el lugar o lugares de su producción hasta donde vayan a ser aprovechados por los usuarios o consumidores. (...)"*

En cuanto a la regulación del almacenamiento de agua, el artículo 93.1 de la Ley 12/1990, dispone:

*"El almacenamiento de aguas propias en estanques, balsas o depósitos de cualquier tipo es libre, con la obligación de informar a la Administración, cuando lo solicite, sobre las características de la instalación y el destino de las aguas."*

Derivado de todo ello, es la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 a la entrega de la edificación."

(Contestación vinculante nº 2087 de fecha 18/11/2021)

## **G) Deducción/devolución**

*Clave: operaciones realizadas desde establecimiento situado fuera de Canarias por sujeto establecido*

### **"CUESTIÓN PLANTEADA**

Una sociedad mercantil no establecida en Canarias ha venido prestando servicios de reparación de maquinaria industrial sujetos al IGIC por tener como destinatario la sede en Canarias de un empresario, invirtiéndose en éste la condición del sujeto pasivo. Conforme a lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 20/1991 ha venido efectuando solicitudes de devolución, como empresario o profesional no establecido, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se han utilizado en la realización de los citados servicios. La

Agencia Tributaria Canaria ha venido reconociendo tal derecho y ha procedido a su devolución.

Plantea establecerse en Canarias mediante la apertura de un taller, que constituiría un establecimiento permanente, para desarrollar la misma actividad de reparación de maquinaria industrial; sin embargo, por su especialidad, el servicio de reparación que viene efectuando a un empresario canario seguirá realizándose con medios humanos y materiales afectos a la sede de su actividad económica situada fuera de Canarias, soportando dicha sede cuotas del IGIC por la importación o adquisición de bienes o servicios que utiliza en la realización del servicio de reparación.(...)

Consulta (...) si la recuperación de las cuotas del IGIC soportadas por la sede de su actividad económica debe seguir siendo la solicitud de devolución como empresario o profesional no establecido prevista en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

#### CONTESTACIÓN VINCULANTE

(...)

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 dispone:

"3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."

Del contenido de precepto, se desprenden dos principios, a saber:

- Si la sede de la actividad económica (o domicilio fiscal) de un empresario o profesional se encuentra en Canarias, está establecido en todo caso en el

territorio de aplicación del Impuesto, aunque la sede no intervenga en la operación sujeta al IGIC.

- Si dispone de un establecimiento permanente en Canarias, se encontraría el empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del IGIC, siempre y cuando intervenga dicho establecimiento en la realización de la entrega del bien o en la prestación de servicio sujeta al IGIC. A sensu contrario, si el establecimiento permanente no interviene en una operación interior, el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio no se encontraría, respecto a esta operación, establecido en Canarias, por lo que se invertiría la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional destinatario de la operación, salvo que éste tampoco se encontrase establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

Obviamente, si el adquirente es un particular o un empresario o profesional no actuando como tal, no se produciría la inversión del sujeto pasivo.

La normativa aclara que un establecimiento permanente interviene en la realización de una entrega de bienes o prestación de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales o humanos en la realización de la operación; o dicho de otro modo, cuando utilice los medios técnicos y humanos afectos al establecimiento permanente para operaciones inherentes a la entrega del bien o de la prestación de servicio, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

En el caso objeto de consulta, el establecimiento permanente de la entidad mercantil no interviene, ni antes ni durante, en la realización del servicio de reparación de la maquinaria industrial, ya que se utiliza exclusivamente medios materiales y humanos afectos a la sede fuera de Canarias de su actividad económica.

Derivado de todo lo expuesto, respecto a este servicio de reparación de maquinaria industrial sigue la entidad mercantil no estando establecida en Canarias, por lo que se seguiría invirtiendo la condición de sujeto pasivo en el empresario establecido.

En las prestaciones de servicios de reparación en las que se utilizan para su realización medios humanos y materiales afectos a su establecimiento permanente,

será sujeto pasivo la entidad mercantil por entenderse que se encuentra establecido respecto a estas prestaciones.

Por último, debe señalarse que la mera aptitud del establecimiento permanente para realizar las operaciones de reparación, no implica encontrarse establecido en Canarias cuando no se ordenen los factores técnicos y humanos adscritos al establecimiento permanente para la realización de la prestación de servicios.

En coordinación con lo dispuesto en el artículo 19.3 de la Ley 20/1991, el número 1 del artículo 48 del mismo cuerpo legal dispone (el subrayado es nuestro):

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

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

El segundo párrafo del artículo 48.1 de la Ley 20/1991 (lo subrayado) contiene la singularidad de considerar como empresario o profesional no establecido a aquel que aún disponiendo de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IGIC, no realice entregas de bienes o prestaciones de servicios (sujetas o no sujetas por aplicación de las reglas de localización) durante el período a que se refiere su solicitud de devolución.

El artículo 12.1.b) del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, regula los períodos de solicitud de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en los siguientes términos:

*"b) La solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al período anual o trimestral inmediatamente anteriores.*

*No obstante, serán admisibles las solicitudes de devolución que se refieran a un período de tiempo inferior siempre que concluya el día 31 de diciembre del año que corresponda.*

(...)

*c) El plazo para la presentación de las referidas solicitudes se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran."*

En el supuesto de disponer de la condición de sujeto pasivo (por realizar servicios de reparación ordenadas desde su establecimiento permanente) podría ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en el marco del régimen general del ejercicio del derecho a la deducción regulado en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991 (artículos 28 a 44). El ámbito de las cuotas del IGIC soportadas que puede ejercer el derecho a la deducción, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos para tal ejercicio, englobaría tanto las cuotas del IGIC soportadas por el establecimiento permanente en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en las operaciones de reparación de maquinaria industrial ordenadas desde su establecimiento permanente, como las cuotas soportadas por la sede de la actividad económica en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en las operaciones de reparación de maquinaria industrial ordenadas desde su sede situada fuera del territorio de aplicación del IGIC, en la que se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario establecido.

No cabría, por tanto, acudir a la vía de la solicitud de devolución de empresarios o profesionales no establecidos, porque realizaría operaciones en las que sería sujeto pasivo y, sobre todo, porque estaría establecido en Canarias, aunque en determinadas prestaciones de servicios no se encontraría establecido en este territorio. Para un mismo período el régimen general de recuperación de las cuotas del IGIC soportadas es incompatible con el régimen especial de recuperación que representa la devolución a empresarios o profesionales no establecidos. No cabe que deduzca las cuotas soportadas por el establecimiento permanente a través de la

autoliquidación periódica, y las cuotas soportadas por la sede de la actividad económica a través de una solicitud de devolución como empresario o profesional no establecido.

Ahora bien, obligatoriamente deberá acudir al régimen de devolución previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991, si en el período anual o trimestral a que se refiera su solicitud el establecimiento permanente no ha efectuado ninguna entrega de bien o prestación de servicio.

Efectivamente, si en el período a que se refiere la solicitud el establecimiento permanente no ha efectuado ninguna operación, la única forma de recuperar las cuotas del IGIC soportadas en dicho período de solicitud es exclusivamente la vía del artículo 48 de la Ley 20/1991, con las consecuencias de que a dichas cuotas soportadas exclusivamente se les aplican las singularidades de este régimen de devolución; ejemplo de ello, es que si una cuota soportada no se incorpora en la relación que consta en la solicitud de devolución, se pierde el derecho a su recuperación, dado que no resultaría aplicable el plazo de cuatro años previsto en el artículo 33.3 de la Ley 20/1991.”

(Contestación vinculante nº 2082 de fecha 19/10/2021)

*Clave: cuota soportada repercutida extemporáneamente*

#### “CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante ha adquirido a un empresario bienes, estando la operación sujeta y no exenta del IGIC; transcurrido más de un año desde la realización de dicha operación, el empresario emite la factura con la repercusión de la cuota del IGIC, habiendo caducado el deber de repercutir. Señala que sin perjuicio de que se trata de una repercusión extemporánea, la cuota que consta en la factura está correctamente determinada en cuanto al importe de la base imponible y el tipo impositivo exigible. Señala que el sujeto pasivo proveedor del bien estima procedente la repercusión y no la rectificará.

Consulta cuál es la vía de rectificación de la indebida repercusión, o si aun siendo una repercusión extemporánea puede ejercer el derecho a la deducción.

## CONTESTACIÓN VINCULANTE

- “El derecho a la repercusión del IGIC se ha de ejercer en el plazo de un año desde el devengo, estando el sujeto pasivo adquirente del bien o servicio obligado a soportarlo, siempre que la repercusión se ajuste a la normativa aplicable. Transcurrido un año desde el devengo de la operación sin haberse emitido factura, se pierde tal derecho; no obstante, nada impide que el sujeto pasivo proveedor del bien o servicio emita la factura con repercusión de la cuota del IGIC; ahora bien, el sujeto pasivo adquirente no está obligado a soportarlo.

La única vía de revisión de la rectificación de la repercusión que dispone el sujeto pasivo adquirente, es la presentación de una reclamación económico-administrativa contra el acto de repercusión.”

- “En cuanto a la segunda cuestión planteada por la entidad consultante, el artículo 29 de la Ley 20/1991, regulador de las cuotas tributarias deducibles, dispone en su número 2:

*“2. En ningún caso procederá la deducción de las cuotas que no se hayan devengado con arreglo a derecho o en cuantía superior a la que legalmente corresponda.”*

Hay que partir de que en el supuesto objeto de consulta, el IGIC se ha devengado correctamente en su doble vertiente: se ha realizado el hecho imponible y ha nacido la obligación tributaria principal, por ello hemos señalado que el sujeto pasivo proveedor está obligado a la declaración de la cuota en la autoliquidación correspondiente. Igualmente, y de acuerdo con lo manifestado por la entidad consultante, la cuota repercutida que figura en la factura está determinada correctamente; por tanto, resulta inaplicable al supuesto que nos ocupa lo previsto en el artículo 29.2 de la Ley 20/1991.

A lo expresado en el apartado anterior, hay que añadir que incluso ha nacido el derecho a la deducción conforme al artículo 32 de la Ley 20/1991 (El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles).

No hay que confundir nacimiento del derecho a la deducción con ejercicio del derecho a la deducción, pues este último, conforme al artículo 33.3 de la Ley 20/1991, se produce cuando la cuota deducible es soportada por el sujeto pasivo. El número 4 del artículo 33 dispone que se entenderán soportadas las cuotas deducibles, en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a deducir.

Por tanto, la entidad consultante no había podido deducir la cuota deducible porque no la había soportado; desde el momento que tenga en su poder la factura con la repercusión de la cuota del IGIC, puede ejercer el derecho a la deducción, siempre y cuando no haya transcurrido el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho a la deducción (artículo 33.3 de la Ley 20/1991).

El efecto de recibir una factura emitida después de haber transcurrido un año desde el devengo, incluyendo la repercusión del IGIC, es que el empresario o profesional destinatario de la misma puede rechazar legalmente la repercusión e indicar al sujeto pasivo la improcedencia de la repercusión para que proceda a rectificar la factura, o presentar reclamación económica administrativa contra el acto de repercusión; pero nada evita que voluntariamente admita la repercusión y ejerza la deducción; en este sentido, la regulación de la deducción (Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991, artículos 28 a 44) no contempla limitación alguna al ejercicio de la deducción porque la factura haya sido emitida con posterioridad al transcurso de un año desde el devengo de la operación.

En definitiva, la entidad consultante tiene obligación de soportar la repercusión de la cuota si la factura es emitida con anterioridad al transcurso de un año desde el devengo de la entrega (aunque no exista repercusión inicialmente, porque, como hemos visto, esta circunstancia no impide la rectificación de la factura con la correspondiente repercusión), pero transcurrido un año sin emisión de la factura no está obligado a soportar la repercusión, pero esta circunstancia no impide el derecho a la deducción si se cumple con todos los requisitos materiales y formales, puesto que la cuota está devengada y soportada.

En esta materia que estamos analizando existe identidad regulatoria entre el IGIC y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por lo que resulta adecuado acudir a la jurisprudencia existente respecto a este último tributo. De este modo, el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de marzo de 2009, señala lo siguiente:

"(...)

*CUARTO.- Un argumento más que refuerza la estimación es el relativo a que la pérdida del derecho a la repercusión cuando ha transcurrido un año desde la fecha de devengo no exime de la obligación del ingreso de las cuotas devengadas en el tesoro, por lo que opera a modo de una sanción económica con respecto al sujeto pasivo, pretendiendo amparar y proteger al sujeto que debe soportar la repercusión en el sentido de que la Ley sólo le obliga a soportar la repercusión con carácter imperativo hasta un año desde el devengo, ya que transcurrido el plazo puede negarse a soportar el impuesto, que en cualquier caso debe ser liquidado por el sujeto pasivo.*

*Sin embargo, la ley en modo alguno, establece la prohibición de soportar una vez transcurrido el plazo del año, sino sólo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación.*

*(...)”.*

Igualmente, en la sentencia de 5 de diciembre de 2011 Tribunal Supremo dice:

*”En fin, hemos admitido que el repercutido pueda deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que le hayan sido repercutidas extemporáneamente, porque la ley no lo impide, no siendo posible entender que quien soportó voluntariamente el impuesto incumpla alguna obligación, pero en sentido inverso no cabe obligar al repercutido a soportar la repercusión del impuesto de forma extemporánea, porque la ley no lo permite; así lo dijimos en la sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 2231/06 , FJ 4º).”*

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

- (...)
- No es posible denegar el derecho a la deducción de una cuota únicamente por el hecho de haber sido repercutida en una factura emitida con posterioridad al transcurso de un año desde el devengo de la operación.”

(Contestación vinculante nº 2088 de fecha 26/11/2021)

## **II. ARBITRIO SOBRE LA IMPORTACIÓN Y LA ENTRADA DE MERCANCÍAS EN CANARIAS**

### **A) Tipos impositivos**

*Clave: guacamole.*

(...) ha de señalarse que el AIEM es un impuesto que se caracteriza por ser un tributo de naturaleza indirecta y monofásico que sujeta, en la forma y condiciones previstas en la Ley estatal 20/1991 y en la Ley autonómica 4/2014, las siguientes operaciones:

- a) La entrega por parte de su productor de bienes producidos en Canarias, siempre que el bien se encuentre recogido en la lista contenida en el Anexo I de la Ley 4/2014.
- b) La importación, en el mismo territorio, de los mismos bienes corporales, cualquiera que sea su procedencia, el fin al que se destinen y la condición del importador.

Comprobamos que el hecho imponible importación sujeta al AIEM la entrada en Canarias de bienes, siempre que se encuentren incluidos en el Anexo I de la Ley 4/2014, con independencia del territorio de procedencia, el fin al que lo destine el importador y la condición de éste.

La consulta formulada hace referencia a la importación de salsa de aguacate (guacamole), por lo que la sujeción al AIEM de la importación del citado bien depende de la inclusión o no de tal bien en alguna de las partidas que se insertan en el Anexo I de la Ley 4/2014, que conforma el ámbito objetivo de tributación de este tributo.

El apartado 2 de la disposición adicional tercera de la Ley 4/2014 dispone:

*"2. Los Anexos I y II de esta ley se establecen siguiendo la estructura del anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común. Cuando se*

*produzcan variaciones en la estructura del arancel aduanero común, el consejero competente en materia tributaria procederá a la actualización formal de las correspondientes referencias contenidas en los Anexos I y II de esta Ley. Tal actualización formal de referencias en ningún caso podrá suponer la inclusión o exclusión de bienes.”*

Por tanto, a efectos del AIEM resulta imprescindible la clasificación arancelaria del producto objeto de producción o importación, que se efectuará según el citado Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel comunitario común.

Conforme a la documentación aportada nos encontramos con un producto constituido por una base de más de 90 % de aguacate, a la que se añade en el fin de ensalzar el gusto los siguientes productos: cebolla, zumo de limón, ajo y sal. Respecto a su procesamiento, la ficha técnica señala “El producto se elabora con aguacates HASS el cual es madurado, clasificado, lavado, pelado y triturado; a continuación se añaden los demás ingredientes. Finalmente el producto se envasa, se procesa por alta presión y se refrigera.”

La cuestión a determinar es si el bien objeto de consulta se clasifica:

- En la partida 2008 FRUTAS U OTROS FRUTOS Y DEMAS PARTES COMESTIBLES DE PLANTAS, PREPARADOS O CONSERVADOS DE OTRO MODO, INCLUSO CON ADICION DE AZUCAR U OTRO EDULCORANTE O ALCOHOL, NO EXPRESADOS NI COMPRENDIDOS EN OTRA PARTE,
- o en la partida arancelaria 2103 PREPARACIONES PARA SALSAS Y SALSAS PREPARADAS, CONDIMENTOS Y SAZONADORES, COMPUESTOS, HARINA DE MOSTAZA Y MOSTAZA PREPARADA.

(...)

A diferencia de las salsas, cuya elaboración requiere un tratamiento culinario, el proceso de elaboración del guacamole es un simple lavado, pelado y triturado del aguacate hasta formar una pasta, con posterior adición de otros ingredientes. Este hecho supone que se encuentre más cercano su clasificación en la partida 2008 que en la partida 2103.

Resulta relevante el contenido del Reglamento (CE) Nº 1967/2005 de la Comisión de 1 de diciembre de 2005, relativo a la clasificación de ciertas mercancías en la nomenclatura combinada, que aclara la clasificación arancelaria de diversos productos, entre las cuales se encuentra el guacamole. Lo clasifica en la partida 2008 con base en la siguiente justificación:

*"La clasificación está determinada por lo dispuesto en las reglas generales 1 y 6 para la interpretación de la nomenclatura combinada, por el capítulo 20, notas complementarias 2.a) y 3, y por el texto de los códigos NC 2008, 2008 99 y 2008 99 67.*

*La preparación no puede considerarse una salsa o un condimento compuesto de la partida 2103 (véanse las notas explicativas del sistema armonizado de la partida 2103) ya que no contiene cantidades significativas de condimentos.*

*Como su elaboración supera los procedimientos de preparación o conservación permitidos para las mercancías clasificadas en el capítulo 8 puede clasificarse en la partida 2008.*

*El producto se considera «con adición de azúcar» de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo 20, nota complementaria 3."*

A mayor abundamiento, en la Información Arancelaria Vinculante (en adelante, IAV) ESBTIESBTI2020SOL734, con validez hasta 14 de octubre de 2023, clasifica en la partida 2008.99.99.90 Los demás, al siguiente producto *"Guacamole rico en vitamina A, con un color verde oscuro, compuesto por aguacate deshuesado, verduras y condimentos. Se presenta en envases de 200 gramos. Se usa para la alimentación humana. Aguacate, Tomate, Pimiento, Cebolla, Zumo de limón, aceite de oliva virgen extra, ajo, sal y cilantro"*.

Igualmente en la IAV ESBTIESBTI2021SOL652, con validez hasta 7 de octubre de 2024, clasifica en la partida 2008.99.99.90 Los demás, al siguiente *producto "Guacamole de textura cremosa y un sabor sabroso con un ligero picante y un toque de acidez. Compuesto por aguacate y condimentos. No contiene tomate. Se presenta en tarrinas de 200 y 500gr gr. Se usa para la alimentación humana. Aguacate, tomate, cebolla, zumo de limón, aceite de oliva virgen extra, ajo, sal y cilantro"*.

(...)

Comprobamos que la partida 2008.99.99.90 Los demás, no se encuentra incluida en el ámbito objetivo de aplicación del AIEM.

(...)

Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la importación de "Salsa de aguacate (guacamole)" está no sujeta al AIEM."

(Contestación vinculante nº 2098 de fecha 19/01/2022)

**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 julio a diciembre de 2021)**

**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. Régimen de consolidación fiscal. Bajo la vigencia de la Ley 27/2014, se mantiene el criterio de que las obligaciones de materialización y mantenimiento asociadas a la RIC deben cumplirse a nivel individual y no de grupo.**

➤ Consulta V2020-21, de fecha 07/07/2021.

La entidad consultante es una sociedad residente en Islas Canarias y dominante de un Grupo Fiscal.

El conjunto de entidades que conforman el grupo se encuentran establecidas en las Islas Canarias, donde se desarrollan la totalidad de sus actividades económicas, centradas en el sector servicios y, especialmente en el turístico, siendo la explotación de instalaciones hoteleras el núcleo principal de sus negocios.

Las características anteriores permitirían a dichas entidades, como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, disfrutar de la RIC.

Con la vigencia del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, este Centro Directivo había afirmado que, en la medida en que la normativa de aplicación no contemplaba nada respecto a la posibilidad de que la materialización de la RIC pudiera ser efectuada por otra empresa del grupo, la misma debía materializarse por la misma entidad que dotó la reserva.

Por otro lado, bajo la vigencia de dicho texto, se entendía también que la cesión o transmisión de los activos en los que se materializaba la RIC determinaba el incumplimiento del plazo de mantenimiento previsto en el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, aun cuando dicha transmisión se produjese en el ámbito del grupo de consolidación fiscal.

La cuestión planteada consiste en confirmar si en atención a los cambios normativos introducidos en la determinación de la base imponible del grupo fiscal por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la determinación de la RIC se podría efectuar a nivel de grupo y si el compromiso de materialización asumido por una sociedad del grupo podría hacerse efectivo por cualquier otra entidad perteneciente al mismo grupo.

Confirmar si, de acuerdo con lo anterior y dada la configuración del grupo fiscal, la cesión o transmisión de los activos en los que se materializa la RIC a otras sociedades que forman parte del mismo grupo fiscal, supone o no el incumplimiento del requisito de mantenimiento a que se refiere el artículo 27.8 de la Ley 19/1994.

El Centro Directivo responde que, conforme al artículo 27 de la Ley 19/1994, el beneficio fiscal se articula mediante la reducción en la base imponible de un máximo del 90% del beneficio del ejercicio que no haya sido distribuido, asumiendo a cambio el compromiso de su inversión, en el plazo máximo de tres años, en alguno de los activos enumerados en el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, compromiso que se exterioriza mediante la dotación en su balance de la RIC.

Así configurado el beneficio fiscal, resultará de aplicación tan solo en el ámbito individual de cada sociedad, no en el de un grupo de sociedades, siendo también individual el compromiso de inversión que conlleva.

Será de aplicación sólo en el ámbito de cada sociedad individual por calcularse sobre el beneficio no distribuido al que se refiere el artículo 27.2 de la Ley 19/1994, magnitud que, como es obvio, no puede encontrarse en un ente, el grupo, sin autonomía jurídica para decidir la aplicación de los beneficios, y por articularse como reducción en la base imponible, ya que en el régimen de consolidación fiscal que establece la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), ésta se determina de manera independiente en cada sociedad, procediéndose después a su agregación, tal y como establece el artículo 62.1.a) LIS, a efectos de determinar la base imponible del grupo.

Asimismo, es individual también el compromiso de inversión que conlleva, de manera que cada sociedad que haya dotado en su balance la reserva y haya practicado la reducción en su base imponible será la obligada a realizar la inversión que justifica el beneficio fiscal, ya que su opción por la tributación en el régimen de grupo de sociedades y la condición de sujeto pasivo de éste, afirmada en el artículo 56.1 de la LIS al decir que "el grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente", no significa una anulación completa de su individualidad ni la subrogación total de sus derechos y obligaciones tributarias en el grupo.

Bien al contrario, coexisten como sujetos de obligaciones y de derechos tributarios el grupo y las sociedades que lo integran, siendo la norma la encargada de marcar cuando corresponden a uno y cuando a los otros. Así, resulta con claridad de lo dispuesto en el apartado 3 del citado artículo 56 de la LIS, que con alcance de regla generales establece que:

*"3. Las entidades que integren el grupo fiscal estarán igualmente sujetas a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual, excepción hecha del pago de la deuda tributaria."*

Por su parte, el apartado 2 del artículo 55 de la LIS establece:

*"2. Se entenderá por régimen individual de tributación el que correspondería a cada entidad en caso de no ser de aplicación el régimen de consolidación fiscal."*

A este respecto, dentro de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen individual de tributación, se encuentra la obligación de materialización en inversiones aptas de las dotaciones realizadas a la RIC. Por tanto, habida cuenta lo dispuesto en dicho precepto, y ante la inexistencia de norma alguna que permita que, excepcionalmente, sea el grupo y no cada una de sus sociedades integrantes quién se responsabilice del compromiso de inversión asumido, éste permanecerá en la esfera individual, en la sociedad concreta que se aplicó el beneficio fiscal del que deriva.

Respecto a la segunda de las cuestiones, referente a si la transmisión de los activos en los que se materializó la RIC a otras sociedades que forman parte del mismo grupo de sociedades, supone o no el incumplimiento del requisito de permanencia en la empresa del mismo sujeto pasivo a que se refiere el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, hay que considerar que las dotaciones a la RIC son efectuadas por las entidades aisladamente consideradas y no por el grupo fiscal.

Ni en el artículo 27 de la Ley 19/1994, ni en el Capítulo VI del Título VII de la LIS se prevé que el requisito de permanencia de la materialización de la RIC pueda ser cumplido por otra entidad integrante del grupo de sociedades de la entidad que efectuó la dotación y la materializó en activos aptos.

En consecuencia, la transmisión de los elementos en que se materialice la RIC antes del plazo señalado en el artículo transcrito a entidades integrantes del mismo Grupo de Sociedades, supone el incumplimiento del requisito de permanencia, debiendo regularizar el beneficio fiscal en la forma establecida en el apartado 16 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Comentario personal:

Interesante consulta que, por su claridad, no merece mayor comentario, salvo destacar su relevancia al sentar que, también bajo la Ley 27/2014 del IS, las obligaciones de materialización y mantenimiento asociadas a la RIC deben cumplirse individualmente y no a nivel de grupo.

Hubiera sido interesante, no obstante, que se hubiera abordado el aspecto de la consideración del desarrollo de una actividad económica, presupuesto básico para poder insertarse en el ámbito del incentivo fiscal. El artículo 5.1 de la Ley 27/2014 dispone que:

Artículo 5. Concepto de actividad económica y entidad patrimonial.

*Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.*

*En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.*

**RIC. Actividad de comercialización de telefonía móvil. Bº apto y materialización.**

➤ Consulta V2117-21, de fecha 15/07/2021.

La sociedad consultante, con forma jurídica de sociedad limitada y domicilio en las Islas Canarias, tiene como actividad la comercialización de telefonía móvil mediante operadores para la captación de clientes (comisionista). En su primer ejercicio, la sociedad ha obtenido unos beneficios brutos aproximados de 60.000 euros y desea acogerse a la reserva para inversiones en Canarias (RIC) regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, haciendo una dotación en este ejercicio 2020.

La consultante dispone de una oferta para la adquisición de una casa de dos plantas en la que instalar unas oficinas independientes para el desarrollo de la actividad de la empresa en Tenerife.

La casa es de "segunda mano", siendo utilizada actualmente como vivienda unifamiliar.

El inmueble que se pretende adquirir se va a destinar en una parte como oficina de gestión comercial de la empresa y otra parte como oficinas para operadores de captación de clientes potenciales, pues actualmente se desarrolla en un apartamento alquilado y acondicionado como oficina.

El importe de la oferta para adquirir el referido inmueble sería de aproximadamente 190.000 euros, necesitando para ello 1 dependiente/a actual y 2 operadores/as nuevos.

Se manifiesta por la consultante que dicha casa no ha tenido aplicación anterior por beneficios de la RIC ni por ningún otro concepto, según les asevera la parte vendedora, alegando que construyó la casa y sus instalaciones con fondos propios.

Las cuestiones planteadas son las siguientes:

- 1 - Que importe se puede dotar en (%) como dotación a la RIC en este ejercicio de 2020.
- 2 - Si es factible la adquisición de tal inmueble como inversión a la RIC.
- 3 - Que requisitos se deben cumplir en este caso.
- 4 - Se puede comprar con una hipoteca.
- 5 - Si los gastos de notaría, registro, impuestos, etc. serían considerados como inversión.

Respecto de la primera cuestión planteada por la entidad consultante, el Centro Directivo indica que la reducción a que se refiere el apartado primero del citado artículo 27 se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite fijado en el apartado segundo de dicho

artículo 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, respetando, asimismo, el resto de requisitos establecidos en el referido artículo 27.

Respecto de la cuestiones segunda y tercera planteadas por la entidad consultante, de acuerdo con la normativa citada, El Centro Directivo señala que son aptas para materializar la RIC las inversiones que cumplan lo dispuesto en la letra A o en la letra C, ambas del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, entre las que podrían considerarse incluidos tanto el inmueble referido por la consultante como el suelo que corresponda al mismo.

En el caso planteado, para que la adquisición del inmueble al que se refiere el escrito de consulta constituya una inversión apta para la materialización de la RIC, dicho inmueble debe ser un activo fijo material afecto a una actividad económica, utilizado en el territorio canario y necesario para el desarrollo de la actividad económica del consultante. No obstante, al tener la consideración de bien usado no podría considerarse como inversión inicial, salvo que la entidad consultante tuviera la consideración de entidad de reducida dimensión en los términos previstos en el artículo 101 de la Ley 27/2014, del IS y siempre que el inmueble adquirido no se haya beneficiado anteriormente del régimen previsto en el artículo 27 de la Ley 19/1994 en los términos señalados en dicho precepto.

No obstante, la inversión en el inmueble usado podría considerarse apta para materializarla RIC en los términos previstos en la letra C del artículo 27.4 de la Ley 19/1994 en la medida en la que se afecte al desarrollo de la actividad económica de la consultante y no se haya beneficiado anteriormente de dicho incentivo fiscal en los términos establecidos en el apartado 12 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

En relación con la forma de acreditar que el transmitente del local no se ha beneficiado de la RIC por ese mismo elemento, hay que señalar que se trataría de una circunstancia de hecho que deberá ser probada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria, por lo que deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En relación con la posible materialización de la RIC en el suelo que acompañe al inmueble referido en la consulta, el artículo 22 del RD 1758/2007 dispone lo siguiente:

*"Artículo 22. Inversiones en suelo afecto a actividades industriales*

*A los efectos de los artículos 25 y 27, ambos de la Ley 19/1994, de 6 de julio, se considerará suelo afecto al desarrollo de actividades industriales el utilizado en cualquiera de las actividades económicas del sujeto pasivo cuando éstas estén incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, considerándose en particular que tales actividades industriales se desarrollan en las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como en las superficies cubiertas o sin cubrir, que se utilicen para el almacenaje de las materias primas, elementos de producción y transporte, de los productos terminados y semiterminados, así como los recintos administrativos, los destinados al uso del personal y los destinados a la actividad fabril, y aquellos donde se encuentren situados la maquinaria, las instalaciones, y los elementos requeridos o convenientes para la seguridad e higiene en el trabajo."*

Las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, son:

*"División 1. Energía y agua*

*División 2. Extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados. Industria química.*

*División 3. Industrias transformadoras de los metales. Mecánica de precisión.*

*División 4. Otras industrias manufactureras."*

En el escrito de consulta se indica que el objeto social de la entidad consultante es la actividad la comercialización de telefonía móvil mediante operadores para la captación de clientes (comisionista). En consecuencia, en la medida en que las actividades desarrolladas por la consultante no se encuentren incluidas entre las

actividades de las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas la inversión en el suelo no podría considerarse apta para materializarla RIC.

Además de los requisitos señalados anteriormente, tal y como establece el primer párrafo del apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, los activos en que se materialice la RIC deben permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

En cuanto a los requisitos necesarios para la aplicación de la RIC, entre otros, el apartado 3 del artículo 27 de la Ley 19/1994 destaca la obligación de que la reserva para inversiones figure en los balances con absoluta separación y título apropiado y sea indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

Por último, en relación con las cuestiones cuarta y quinta planteadas por la entidad consultante, el Centro Directivo responde que el importe de la materialización será el correspondiente al precio de adquisición del elemento patrimonial apto para la RIC, con exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, sin que pueda resultar superior a su valor de mercado, de conformidad con el apartado 6 del artículo 27 de la Ley 19/1994, sin que existan otras precisiones en el referido artículo en lo que respecta a la forma de financiación de la inversión.

## **BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES**

**Bonificación. Es bonificable el rendimiento derivado de la venta de sistemas de iluminación adaptado a las demandas de los clientes.**

➤ Consulta V2116-21, de fecha 15/07/2021.

La entidad consultante, con forma jurídica de sociedad limitada, es una empresa con domicilio fiscal en Canarias, que se dedicaba en su inicio al comercio al por mayor de productos de iluminación, por lo que estaba dada de alta en el epígrafe 615.2, comercio al mayor de muebles, del IAE, desarrollando su actividad en todo el territorio nacional, aunque su establecimiento principal se encuentra en Canarias.

Por necesidades de sus clientes, se ha visto en la necesidad de desarrollar y producir una serie de sistemas de iluminación específicos que se adapten a la demanda de los mismos, por lo que se ha dado de alta también en el epígrafe 346, fabricación de lámparas y material de alumbrado, del IAE. La producción de los sistemas de iluminación se realiza en el establecimiento principal en Canarias. Se manifiesta por la entidad consultante que, tras la adquisición de las materias primas y tras un proceso de corte, lacado y montaje de los diferentes elementos necesarios, se obtiene un producto terminado que se adapta a las necesidades específicas de los clientes.

Se pregunta si por la producción de los sistemas de iluminación descritos en el apartado anterior puede aplicar la bonificación del régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales en Canarias, desarrollado en el artículo 26 de la ley 19/1994.

El Centro Directivo contesta que, para poder aplicar la bonificación, es preciso 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 sólo en cuanto a su forma sino también respecto de sus aplicaciones técnicas.

En este sentido, las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, clasifican en el epígrafe 346 de la sección primera la actividad de "Fabricación de lámparas y material de alumbrado."

En dicha rúbrica se clasificará la actividad desarrollada por el titular de la misma consistente en producir una serie de sistemas de iluminación específicos que se adapten a la demanda de los mismos, de forma que, tras la adquisición de las materias primas y tras un proceso de corte, lacado y montaje de los diferentes elementos necesarios, se obtiene un producto terminado que se adapta a las necesidades específicas de los clientes.

En consecuencia, dado que, de acuerdo con lo indicado en el escrito de consulta, la entidad consultante se dedica a la venta de bienes corporales fabricados por ella misma derivados de la realización de una actividad industrial de las previstas en la división 3 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto, distinta de las mencionadas en la disposición adicional undécima de la Ley 19/1994, de 6 de julio, los rendimientos derivados de la venta de los citados bienes pueden aplicar la bonificación de acuerdo con el artículo 26 de dicha Ley.



**RESUMEN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS  
RELATIVAS A LOS TRIBUTOS CUYA GESTIÓN CORRESPONDE A  
LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA  
agosto 2021 - enero 2022**

**MARÍA JOSÉ MESA GONZÁLEZ**

Doctora en Derecho

Cuerpo Superior de Administradores, escala de Administradores Tributarios

**SUMARIO**

- I. Ley General Tributaria.
  - A) Responsabilidad de los administradores sociales [arts. 41, 43.1b) y 174.5 LGT, 19.1,2º Ley 20/1991]
  - B) Procedimiento de inspección – entrada en domicilio – acta con acuerdo –cuotas de IGIC deducibles (arts. 95, 142, 144 y 155 LGT, 151 RGAT, y 33 de la Ley 20/1991)
  - C) Procedimiento de apremio – notificación por medios electrónicos (art. 14 Ley 19/2015)
- II. Tributos Cedidos.
  - A). Transmisión de planta fotovoltaica y cesión de derechos de arrendamiento – transmisión de unidad económica autónoma - no sujeción al IGIC – sujeción al ITP (arts. 9.1º Ley 20/1991 y 7.5 R. Dec. Leg. 1/1993)
  - B). Transmisión de participaciones sociales – excepción a la exención – base imponible (artículo 108 Ley 24/1988)

El contenido completo de las resoluciones de la Junta reseñadas puede consultarse en la página web:

<http://www.gobiernodecanarias.org/hacienda/vichacienda/JEAC>

### III. Tributos derivados del REF.

#### A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Regularización en procedimiento de inspección de mayores importes de facturación – información suministrada por entidades bancarias – contabilidad mercantil (arts. 105 sigs. LGT)
2. Concepto de establecimiento permanente – declaración de operaciones económicas con terceros (arts. 17.Dos y 59.1e) Ley 20/1991 y 140 Decreto 268/2011)

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

1. Solicitud de devolución de cuotas soportadas en la adquisición e importación de bienes – plazo reglamentario para el ejercicio del derecho (arts. 75.Dos, 85 y 89.2 Ley 20/1991 y 67 y 88 sigs. Decreto 268/2011)

El contenido completo de las resoluciones de la Junta reseñadas puede consultarse en la página web:

<http://www.gobiernodecanarias.org/hacienda/vichacienda/JEAC>

## **I. LEY GENERAL TRIBUTARIA**

### **A) Responsabilidad de los administradores sociales [arts. 41, 43.1b) y 174.5 LGT, 19.1, 2º Ley 20/1991]**

La resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 30 de noviembre de 2021 desestima la reclamación nº JEAC 2021/0406 presentada por el administrador de una sociedad contra resolución que lo declaraba responsable subsidiario del pago de las deudas de aquélla, relativas al IGIC, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, además de las respectivas sanciones.

En primer lugar, respecto del IGIC devengado en la primera transmisión efectuada por la sociedad prestataria de un inmueble a la entidad bancaria prestamista, como consecuencia de un procedimiento ejecutivo extrajudicial vía notarial, regulado en la legislación hipotecaria, se advierte que éste no puede equipararse por analogía al procedimiento de ejecución judicial de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Tampoco se trata de una dación en pago de deuda, «porque no hay un previo pacto o voluntad negocial de las partes (prestamista/acreedora y prestataria/deudora) destinado a solventar y extinguir la totalidad de la deuda mediante la transmisión (pago) del pleno dominio del inmueble hipotecado». En consecuencia, dado que no se ha realizado una operación «en virtud de una resolución administrativa o judicial», ni constituye una dación en pago de deudas, sólo se hubiera producido aquí la inversión del sujeto pasivo en el adquirente en caso de que hubiera estado vigente en el momento del devengo del hecho imponible la letra g) del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, que establece un supuesto de inversión del sujeto pasivo en las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles.

En segundo lugar, la Junta Económico-Administrativa de Canarias analiza cinco aspectos diferenciados de la responsabilidad tributaria: formal, subjetivo, objetivo, procedimental y temporal. Desde el punto de vista formal, se advierte que los artículos 42 y 43 de la LGT establecen determinados supuestos de responsabilidad, con alcance genérico, mientras que las Leyes reguladoras de los distintos tributos pueden establecer otros supuestos, concretos, de responsabilidad tributaria. Desde

el punto de vista subjetivo, se especifica que el responsable se sitúa junto al deudor principal, como obligado tributario por deuda ajena, debido, por un lado, a la falta de pago por aquél de la deuda tributaria, y, por otro lado, a la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Respecto del alcance material u objetivo de la responsabilidad, es sabido que incluye la cuota tributaria y, en su caso las sanciones; sólo si el responsable incumple su obligación en periodo voluntario de pago le serán exigibles las correspondientes obligaciones accesorias. En cuanto al aspecto procedimental, es obvio que, además de la realización del presupuesto fáctico de la responsabilidad, es preciso que la inserción del responsable en el círculo de los obligados tributarios se haga en el marco del procedimiento regulado en los artículos 41.5 y 174-176 de la LGT. Por último, desde el punto de vista temporal, conforme al principio de la *actio nata* (artículo 1.969 CC), ha de tenerse en cuenta el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda al responsable establecido en el artículo 67.2 de la LGT.

En particular, en relación con la responsabilidad de los administradores societarios, se hace referencia al deber general de diligencia que establecen los artículos 225 y sigs. del Real Decreto Legislativo 1/2010, y que ponen de manifiesto numerosas sentencias de nuestros Tribunales de Justicia, entre otras, la sentencia 460/2018, de 16 de octubre de 2018, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Contencioso), y la del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de Santa Cruz de Tenerife), de 12 de abril de 2017, recurso n.º 53/2016. En ambas se subraya la importancia de las actuaciones que deben acometer los administradores ante una situación de crisis empresarial o abandono voluntario de la actividad de una sociedad que participa en el tráfico empresarial, en aras de salvaguardar los intereses de los terceros de buena fe con los que mantiene relaciones jurídicas. En este sentido, « [...] lo que el ordenamiento jurídico no acepta es que una sociedad en crisis se mantenga indefinidamente en dicha situación o, lo que es lo mismo, que se perpetúe un estado de inactividad material amparado en una apariencia formal de funcionamiento. Por ello, la diligencia exigible al administrador de una sociedad que se encuentra en dicha coyuntura se concreta en dos líneas de actuación: a) o bien promover la disolución de la entidad [...]; b) o bien, promover un procedimiento concursal para que, de este modo, se respeten los derechos de los acreedores para hacer efectivo su crédito con el patrimonio que, en ese momento, configura el activo de la sociedad.» De hecho, para que la derivación de responsabilidad subsidiaria a los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en su actividad sea posible «no es necesario acreditar la existencia de infracción tributaria, ni por tanto

mala fe o negligencia grave»; por el contrario, «la culpa del administrador social que legitima en este caso la exigencia de responsabilidad no es [...] la concurrencia de culpa en la comisión de la infracción, “sino la culpa implícita en haber permitido un cese *de facto* desordenado de la actividad social, existiendo deudas pendientes frente a la Hacienda Pública, incumpliendo las obligaciones y responsabilidades que tanto la ley mercantil como la ley fiscal establecen para estos supuestos respecto de los administradores”». Y la derivación de responsabilidad tampoco depende de la existencia de liquidaciones tributarias firmes.

Por último, conforme a la resolución del TEAC nº 877/2016, de 30 de mayo de 2018, se especifica que la declaración de fallido no presupone la insolvencia total definitiva e irreversible del sujeto pasivo. Es suficiente «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, y autorizándose a la Administración por el artículo 114c) del mismo Reglamento, a no embargar “aquéllos de cuya realización se presuma, a juicio de los órganos de recaudación, que resulte producto insuficiente para la cobertura del coste de dicha realización”.»

**B) Procedimiento de inspección – entrada en domicilio – acta con acuerdo –cuotas de IGIC deducibles (arts. 95, 142, 144 y 155 LGT, 151 RGAT, y 33 de la Ley 20/1991)**

Con base en lo dispuesto en los artículos 142.2 de la LGT y 151.2 del RGAT, la Junta Económico-Administrativa de Canarias afirma que la entrada y reconocimiento de fincas no está condicionada a la comunicación previa al sujeto inspeccionado, de manera que la Inspección puede personarse en el domicilio del contribuyente sin previo aviso. Así lo pone de relieve la resolución que desestima la reclamación nº JEAC 2021/0332 a 0357 (acumuladas), de 30 de noviembre de 2021.

Si el domicilio no está constitucionalmente protegido, explica la Junta, no es necesario el consentimiento del interesado, puesto que no podrá negar la entrada de la Inspección si ésta cuenta con la autorización correspondiente. Justamente, en los

supuestos en que, a falta de consentimiento del dueño, morador o encargado de la custodia de una finca, local, establecimiento u otro lugar, se dispone de autorización escrita para proceder a la entrada, incurre en resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora el obligado tributario que niegue o impida la entrada o permanencia en tales fincas [artículo 203.1d) LGT]. Puesto que, cuando la Inspección se persona sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias del contribuyente, las actuaciones se entenderán con éste si está presente, y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares, «de forma que la persona que atiende a la Inspección en ausencia del obligado tributario lo hace en función del deber de colaboración con la Inspección».

Por otro lado, respecto de la deducibilidad del IGIC soportado correspondiente a los gastos deducibles que se habían puesto de manifiesto en un procedimiento de inspección anterior relativo al Impuesto sobre Sociedades, se insiste en que la sociedad no atendió ninguno de los requerimientos formulados en el curso de las actuaciones inspectoras, ni aportó la documentación que le había sido requerida, ni tampoco presentó alegaciones, ni compareció en la fecha fijada para la firma del acta, ni siquiera aportó ninguna prueba durante la tramitación del procedimiento. No obstante, se le pidieron los registros contables y los registros obligatorios del IGIC, tanto los balances, como los libros mayores y los Libros-registro de facturas expedidas y recibidas, con el propósito de comprobar si podían deducirse las cuotas de IGIC soportadas en los ejercicios objeto de inspección. Puesto que, en este sentido, según el artículo 33 de la Ley 20/1991, cuando ha mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, son deducibles las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros-registro. A juicio de la Junta, «el incumplimiento de este requisito formal, al no haberse aportado los libros-registro requeridos, supone para el obligado tributario un obstáculo insalvable para la deducción de las cuotas de IGIC soportadas».

Además, en el caso del acta con acuerdo, se advierte que la firma por el obligado tributario de este tipo de acta «no sólo tiene efectos en cuanto a la acreditación de los hechos reflejados en la misma, sino también en cuanto a la posibilidad de discutir la aplicación de las normas jurídicas a dichos hechos. Por tanto, la aceptación por parte del obligado tributario de los hechos contenidos en el acta con acuerdo tiene como principal efecto que los mismos han de presumirse ciertos y sólo pueden ser desvirtuados mediante la prueba de que aquél incurrió en un error de hecho al aceptarlos, efecto éste que también se transmite a los demás elementos

determinantes de dicha liquidación distintos de los hechos, en relación al resultado de aplicar las normas jurídicas a estos hechos, ya que tal aceptación supone también una limitación respecto a la impugnabilidad del acto de liquidación y sanción que derive del acta con acuerdo». El contenido del acta con acuerdo, dice el artículo 156.6 de la LGT, se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria, pero no sólo a efectos del Impuesto sobre Sociedades sino también del IGIC. De hecho, la inspección referida al Impuesto sobre Sociedades constituye la base de las actuaciones relativas al IGIC, dado que los hechos y circunstancias comprobados, los datos obtenidos y el resultado recogido en el acta con acuerdo «afectan igualmente al hecho imponible del IGIC y a la cuota devengada por este concepto y durante ese mismo periodo, y tales datos fueron tenidos en cuenta y sirvieron de base probatoria para la propuesta de regularización tributaria del IGIC».

**C) Procedimiento de apremio – notificación por medios electrónicos (art. 14 Ley 19/2015)**

Mediante resolución de 26 de enero de 2022, la Junta Económico-Administrativa de Canarias desestima la reclamación nº JEAC 2021/0509, interpuesta contra la inadmisión de sendos recursos de reposición, debido a que, una vez concluido el plazo de un mes desde la notificación en la dirección electrónica habilitada de una entidad de la providencia de apremio, no cabe, naturalmente, interponer recurso contra el principal de la deuda y el recargo de apremio.

La propia resolución examina el régimen de las notificaciones por medios electrónicos aplicable hasta la entrada en vigor de la Ley 39/2015, y el vigente a partir de dicha Ley. Así, importa destacar que, según el artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, la notificación por medios electrónicos requería que el interesado hubiese señalado dicho medio como preferente o hubiese consentido su utilización, si bien las Administraciones Públicas podían establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas sólo a través de medios electrónicos. En este sentido, el artículo 36 del Real Decreto 1671/2009 establecía que las notificaciones se efectuarían por medios electrónicos cuando así hubiese sido solicitado o consentido expresamente por el interesado, o bien establecida como obligatoria. Además interesa resaltar, por su enorme trascendencia, la Orden de 27 de diciembre de 2013, de la Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad, que establece en el ámbito de la Administración

Tributaria Canaria el sistema de dirección electrónica habilitada, y la obligatoriedad para determinados supuestos de la práctica de notificaciones electrónicas. Esta Orden señala que el artículo 115*bis* del Real Decreto 1065/2007, «recoge una específica habilitación a las Administraciones Tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de manera que tras la publicación oficial del acuerdo de asignación y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica». De hecho, el artículo 3 dispone que se asignará de oficio una dirección electrónica habilitada para los casos en que sea obligatoria la notificación electrónica, y que, transcurrido un mes desde la publicación del acuerdo de asignación y previa comunicación al obligado tributario, las notificaciones se harán, con carácter general, en la dirección electrónica asignada. Están obligadas a la recepción por medios electrónicos de las comunicaciones y notificaciones propias del ámbito tributario las entidades y personas que especifica el artículo 6 de la Orden, previa comunicación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Por el contrario, advierte la Junta, desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, la exigencia de notificar a los obligados tributarios que consten en el censo de profesionales y empresarios su inclusión en el sistema de DEH ha desaparecido de nuestro ordenamiento jurídico. Nada dicen en este sentido los artículos 14 y 43 de la Ley, y, en cambio, el artículo 14 se refiere al derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas. En síntesis, la resolución del TEAC 0/05818/2020/00/00, de 25 de enero de 2021, que cita la Junta Económico-Administrativa de Canarias, especifica que la posibilidad de efectuar notificaciones electrónicas a los sujetos que enumera el artículo 14.2 de la Ley 39/2015 no depende de la previa notificación de su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas. Se trata de: a) las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del apartado primero del artículo 4 del Real Decreto 1363/2010; b) las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica no incluidas entre las anteriores que cumplan alguno de los requisitos del apartado segundo del mismo artículo 4; y c) aquellas personas físicas que cumplen alguno de los requisitos del apartado segundo del artículo 4 y están incluidas en el artículo 14.2 de la Ley 39/2015. Por el contrario, sí ha de notificarse la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que alude el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010 a las personas físicas incluidas en alguno de los supuestos del apartado segundo del artículo 4 del Real Decreto 1363/2010 pero no en el artículo 14.2 de la Ley 39/2015.

## II. TRIBUTOS CEDIDOS

### **A) Transmisión de planta fotovoltaica y cesión de derechos de arrendamiento – transmisión de unidad económica autónoma - no sujeción al IGIC – sujeción al ITP (arts. 9.1º Ley 20/1991 y 7.5 RDecLeg 1/1993)**

La resolución del TEAR de Canarias de 30 de noviembre de 2021 (procedimiento 35-01816-2020) confirma que la transmisión de una planta fotovoltaica ubicada sobre una cubierta de una nave industrial, ligada a la subrogación de la entidad adquirente en la posición de la vendedora y, a su vez, arrendataria del inmueble, está no sujeta al IGIC y sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Se trata, en efecto, según afirma el TEAR, de la transmisión de un conjunto de elementos corporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyen o son susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, y, por ello, no sujeta al IGIC.

Procede aplicar, *a sensu contrario*, el criterio de la Dirección General de Tributos reflejado en la Resolución de la consulta vinculante de 18 de enero de 2010 (n.º V0026/2010), referida a la adquisición de un número de instalaciones solares fotovoltaicas (placas solares) incluidas dentro de las que conforman un parque solar, con subrogación, además, en un contrato de mantenimiento y gestión integral de las mismas. Justamente, se dijo entonces, «estos elementos, por sí solos, no constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios». Puesto que, «aunque [...] el conjunto de plantas solares transmitidas que están conectadas individualmente a la red eléctrica, conjuntamente con la subrogación del adquirente en el contrato de mantenimiento y gestión integral de las instalaciones, le habilitaría para desarrollar por sí mismo la actividad de producción de energía eléctrica, se precisa necesariamente del conjunto de elementos y servicios comunes del propio parque solar y, asimismo, de un soporte técnico-administrativo suficiente». En el ámbito del IVA, la no sujeción de este tipo de operaciones trae causa, añade la Dirección General de Tributos, de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de noviembre de 2003 (asunto C-497/01, Zita Modes Sarl).

A diferencia del supuesto anterior, sí existe, explica la Junta Económico-Administrativa de Canarias, transmisión de una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, cuando la misma escritura pública de compraventa así lo refleja: en primer lugar, el hecho de que la instalación solar fotovoltaica objeto de venta, anclada en la cubierta de una nave industrial, es una planta totalmente terminada e inscrita en el Registro de Instalaciones que Produce en Régimen Especial, con una tarifa asignada por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio; en segundo lugar, se especifica que se transmite la totalidad de la planta fotovoltaica como cuerpo cierto, con todo cuanto le fuera jurídica y materialmente anexo, accesorio o dependiente y, en concreto, todos los proyectos técnicos, licencias, permisos, registros, resoluciones, inscripciones, autorizaciones y certificados necesarios para la correcta explotación comercial de la planta; además, en relación con la composición de la planta solar, se añade que se trata de una instalación compuesta de los módulos fotovoltaicos, estructura de aluminio, infraestructura de obra civil, inversores, canalizaciones, conexiones y acometida, y demás instalaciones necesarias para su pleno funcionamiento; respecto del estado de la instalación, se entrega en buenas condiciones de uso y conservación para su explotación comercial en la producción y venta de energía eléctrica; por lo demás, de forma imprescindible e inescindible con la compraventa de la instalación solar, las partes acuerdan la cesión de todos los derechos y obligaciones derivados del contrato de arrendamiento de la nave industrial, suscrito unos meses antes, de manera que la entidad adquirente se subroga en la posición jurídica de arrendataria.

#### **B) Transmisión de participaciones sociales – excepción a la exención – base imponible (artículo 108 Ley 24/1988)**

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de diciembre de 2021 (reclamación nº 00/05575/2020) confirma la sujeción sin exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo 108 de la derogada Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (vigente a la fecha del devengo), de la transmisión, el 20 de diciembre de 2010, de unas participaciones sociales, que suponía, para la entidad adquirente, pasar de ostentar el 18,2% del capital social a alcanzar el 52,62%.

Para determinar si el valor de los inmuebles de la entidad supera el 50 por ciento de su activo, el Tribunal recuerda que la regla 1ª del mismo artículo 108.2a)

obligaba a sustituir los valores netos contables por los respectivos valores reales (hoy, el artículo 314.3.1ª del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, alude a los valores de mercado) en la fecha en que se hubiera producido la transmisión. En este sentido, «la Agencia Tributaria Canaria procede a calcular el activo corregido a través de la sustracción del importe al que ascendía el valor neto contable de dichos inmuebles objeto de valoración y la adición del valor de tasación que coincide con el de la Administración en sus informes de valoración. Todo ello teniendo en consideración que el mencionado valor de tasación se corresponde con el valor real de los inmuebles. Dicho cálculo y obtención del cómputo del activo es ajustado a Derecho, ya que sustituye el valor neto contable por el valor real de aquellos bienes que sí tienen la consideración de inmuebles conforme a lo establecido en el artículo 108 de la LMV.»

Además, según el apartado tercero del viejo artículo 108, debía tomarse como base imponible, «la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación». En consecuencia, debido a que se alcanzaba el 52,62% del control de la entidad, la cuota tributaria debía obtenerse mediante la aplicación del tipo de gravamen correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles a la totalidad del capital social controlado.

### **III. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF**

#### **A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)**

##### **1. Regularización en procedimiento de inspección de mayores importes de facturación – información suministrada por entidades bancarias – contabilidad mercantil (arts. 105 sigs. LGT)**

Mediante resolución de 26 de octubre de 2021, la Junta Económico-Administrativa de Canarias desestima las reclamaciones nº JEAC 2021/0019 a 0029 y JEAC 2021/0543 a 0551, acumuladas, fundamentadas en la improcedente

cuantificación de la deuda que, en opinión del sujeto pasivo, había efectuado la Inspección de los Tributos.

A juicio de la Junta, la presunción de certeza de las autoliquidaciones tributarias del artículo 108.4 de la LGT no se refiere a los aspectos jurídicos, «de manera que los datos declarados no vinculan ni a la Administración ni a los Tribunales». Por el contrario, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor, si bien ha de tenerse en cuenta que los criterios de normalidad y facilidad probatoria implican que es la parte más próxima a las fuentes de prueba, a la que resulta muy sencillo demostrar los hechos controvertidos, la que tiene la carga de la prueba.

En particular, durante el procedimiento inspector —cuya regulación se basa en los principios de contradicción, imparcialidad y objetividad—, se había puesto de manifiesto que los ingresos derivados del ejercicio de la actividad económica declarados eran inferiores a los efectivamente percibidos, según se desprendía tanto de la información suministrada por las entidades bancarias en las declaraciones anuales de operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o débito (modelo 170), como de la suma de los ingresos recibidos mediante talones bancarios, transferencias, cheques y efectivo [sin tener en cuenta el efectivo ingresado en banco desde la cuenta contable de Caja (570)]. Incluso, respecto de algunos de los periodos objeto de inspección, existían diferencias entre los datos reflejados en las declaraciones presentadas, por un lado, y la contabilidad mercantil, los Libros-registro de facturas emitidas y las declaraciones de terceros, por otro.

## **2. Concepto de establecimiento permanente – declaración de operaciones económicas con terceros (arts. 17.Dos y 59.1e) Ley 20/1991 y 140 Decreto 268/2011)**

El análisis de los requisitos que determinan la existencia de un establecimiento permanente en el ámbito del IGIC no sólo debe hacerse a partir del concepto legal contenido en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, puesto que tales requisitos son idénticos a los aplicables en el IVA. Así lo afirma la resolución de 26 de enero de 2022 de la Junta Económico-Administrativa de Canarias (reclamación nº JEAC 2021/0507), que comparte el criterio reflejado en la consulta vinculante nº 2024/2020, de 1 de

agosto de 2020, de la Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias.

Justamente, el artículo 17.Dos considera como establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales, entre otros, las instalaciones. Según la consulta anterior, han de tenerse 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 con continuidad». En particular, son tres los elementos que caracterizan al establecimiento permanente: a) el elemento objetivo, que exige que el lugar o medios utilizados tengan cierta vocación de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto; b) el elemento subjetivo, relativo a la existencia de una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos para realizar las operaciones; y c) el elemento funcional, que alude a la capacidad de funcionamiento, entendida como autonomía en el funcionamiento, de los medios humanos y materiales, para el desarrollo de la actividad.

Por lo demás, se confirma el deber de las entidades públicas empresariales de presentar las declaraciones de operaciones económicas con terceros en los casos en que el volumen de adquisiciones de bienes y servicios en Canarias supera el límite de 3.005,06 euros durante el ejercicio. Así lo establece con carácter general el artículo 59.1e) de la Ley 20/1991, objeto de desarrollo reglamentario en los artículos 140 y sigs. del Decreto 268/2011. De hecho, el artículo 140.2 dispone que las personas y entidades a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 94 de la LGT han de incluir en la declaración informativa las adquisiciones de bienes y servicios que efectúen en Canarias al margen de las actividades empresariales o profesionales, aunque no realicen actividades de esta naturaleza. El contenido de la declaración es el que señala el artículo 141.

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

### **1. Solicitud de devolución de cuotas soportadas en la adquisición e importación de bienes – plazo reglamentario para el ejercicio del**

**derecho (arts. 75.Dos, 85 y 89.2 Ley 20/1991 y 67 y 88 sigs. Decreto 268/2011)**

Es sabido que, según el artículo 85 de la Ley 20/1991, los sujetos pasivos del AIEM tienen derecho a la devolución de las cuotas del arbitrio que, devengadas con arreglo a derecho, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones realizadas, en la medida en que los bienes adquiridos o importados se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas del arbitrio, o bien en la realización de las operaciones exentas a que se refieren los artículos 71 y 72 de la propia Ley. Y es el artículo 67 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del REF, al que se remite el apartado 4 del artículo 85, el que establece la forma y condiciones de las devoluciones.

Así lo pone de manifiesto la resolución de 30 de septiembre de 2021, de la Junta Económico-Administrativa de Canarias, que desestima la reclamación nº JEAC 2021/0365. Porque, como establece el artículo 67.3a) del Decreto 268/2011, por un lado, las solicitudes de devolución sólo pueden referirse al año natural inmediatamente anterior; por otro lado, deben presentarse en el plazo de los tres primeros meses del año natural siguiente. En este sentido, se advierte que «el ámbito temporal del derecho a la devolución se encuentra circunscrito a las cuotas del AIEM que, devengadas con arreglo a Derecho, se hayan soportado en las importaciones realizadas en el ejercicio natural inmediatamente anterior al de la fecha de la solicitud». Sin embargo, como ya se había hecho constar en la resolución de 26 de mayo de 2021 (JEAC 2020/0422), debido a que no iban a realizarse controles previos al levante de las mercancías importadas, se asignó a las declaraciones de importación presentadas por la entidad reclamante el denominado “circuito verde” o “sin comprobación”, de manera que la fecha de admisión de la declaración simplificada (DUA), la del despacho y práctica de la liquidación, y la relativa al levante de aquéllas correspondían todas a diciembre de 2018, «por lo que las cuotas soportadas del AIEM en el ejercicio 2018 no pueden ser incluidas en la solicitud de devolución referida al ejercicio 2019, habiendo caducado el derecho para solicitar la devolución».

La negativa a aceptar la inclusión de las cuotas del AIEM soportadas en el ejercicio 2018 en la solicitud de devolución de 2019 no se traduce en un enriquecimiento injusto para la Administración, puesto que la pérdida del derecho a obtener la devolución «se fundamenta en la aplicación de la LREF y el RGRF, al

incumplirse un requisito fundamental para el ejercicio de tal derecho, cual es el de actuar dentro del plazo previsto».



**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 julio a diciembre de 2021)**

**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 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 períodos impositivos iniciados en distintos ciclos de la RIC, considero conveniente analizar si hablamos de <<**RIC/hasta 2006 o**

**RIC/2006>>**, de <<**RIC/desde 2007 o RIC/2007>>** o de <<**RIC/desde 2015 o RIC/2015>>**. La denominación no es jurídicamente la más exquisita, pero sí resulta la más corta y fácil para entenderse.

## **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**RIC/2006. Mantenimiento de las inversiones. Inmuebles destinados al arrendamiento. Basta un ofrecimiento suficiente en el mercado inmobiliario, aun cuando no hayan estado alquilados de forma efectiva.**

- Recurso 00-04822-2019, de fecha 24 de junio de 2021. Recurso de alzada ordinario interpuesto por el interesado.

Una entidad se dedica al alquiler de inmuebles, sin que se ponga en duda la naturaleza económica de su actividad. Materializó la RIC en inmuebles destinados al arrendamiento. Los inmuebles son vendidos a los propios socios de la entidad, cesando esta en su actividad, sin que aquellos hayan estado alquilados cinco años de forma efectiva. El acuerdo de liquidación concluye que, en el caso de que la RIC se hubiese materializado en inmuebles destinados al arrendamiento, el requisito de mantenimiento se entenderá atendido siempre y cuando dichos inmuebles completen, aun con interrupción, un período de arrendamiento efectivo de cinco años.

Disconforme con esta liquidación, la interesada interpuso frente a la misma el 03/07/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias la reclamación número 38/1221/2015, que fue desestimada mediante resolución fallada el 28/06/2019.

La entidad interesada interpone recurso de alzada ante el TEAC en la que señala que, si bien el TEAR de Canarias matiza el criterio de la Inspección de los Tributos señalando que los inmuebles destinados al arrendamiento pueden permanecer en funcionamiento a pesar de no haber sido efectivamente arrendados, siempre que se acredite de manera suficiente que ha existido una voluntad cierta de afectarlos a dicha actividad, no entra a valorar la extensa documentación acreditativa de la puesta

en el mercado de los inmuebles en los que se materializó la RIC (escrituras públicas, contratos de arrendamiento y gestiones realizadas para el arrendamiento efectivo de los inmuebles, entre las que se incluyen anuncios en prensa e internet, listados de visitas de clientes potenciales a los inmuebles, altas de agua y electricidad, consumos, emails enviados y recibidos de los clientes potenciales), obviando los elementos de prueba aportados sin justificar por qué no considera suficiente los mismos.

Añade la interesada que los documentos aportados prueban con toda claridad las numerosas gestiones realizadas por la entidad con el fin de que los inmuebles afectos a su actividad de arrendamiento fuesen efectivamente arrendados, acreditando la realidad e intensidad de actividad desplegada por la sociedad, por lo que a pesar de que, como consecuencia de las circunstancias concretas del mercado inmobiliario, en determinados períodos no se pudo arrendar alguno de sus inmuebles, ello, en ningún caso, puede conllevar a la radical conclusión de que no se cumplió con el período de mantenimiento de las inversiones mediante las que se materializó la RIC dotada.

El TEAC resuelve indicando que, en relación con la cuestión aquí discutida, ha establecido en reiteradas resoluciones, por todas, en la de fecha 01/12/2016 (RG 6187/15) que se debe excepcionar la regla del efectivo arrendamiento cuando se pruebe suficientemente la puesta en el mercado arrendaticio del inmueble en condiciones razonables que propiciasen la viabilidad de los arrendamientos. Así pues, el derecho a aplicar el beneficio fiscal de la reserva para inversiones en Canarias no puede hacerse depender del hecho de que los inmuebles en los que se materializaron las dotaciones de la RIC se encuentren efectivamente alquilados, siendo posible gozar del citado beneficio fiscal pese a no estar los inmuebles arrendados de manera efectiva el plazo de cinco años que exige la norma siempre y cuando se pruebe suficientemente la voluntad efectiva de arrendar los mismos, debiendo valorarse su aptitud y disposición para que así pudiera suceder (gestiones con potenciales inquilinos, anuncios en medios de comunicación, encargos a inmobiliarias, etc.).

Según parece, la entidad interesada aporta ante el TEAR, en vía económico administrativa, documentación que acredita sin requerir mayor investigación por

parte del Tribunal, lo que en el procedimiento seguido por la AEAT no resultó acreditado: anuncios en periódicos, anuncios en internet, correos electrónicos y partes relativos a las visitas a los inmuebles y correos de contactos con posibles inquilinos. De estos documentos deduce el Tribunal Central una puesta suficiente en el mercado de alquiler durante cinco años, por lo que no se produciría el incumplimiento del período de mantenimiento, habida cuenta su enajenación antes de haber estado alquilados, aun de forma ininterrumpida, cinco años.

Comentario personal:

Esta resolución es particularmente interesante. El TEAC extrapola el criterio de sentado para la materialización al período de mantenimiento de las inversiones. Sabemos que el criterio que va resultando más o menos pacífico en vía administrativa es que, dentro del plazo de materialización, los inmuebles deben estar alquilados. No obstante, se admite una demora en el alquiler, aunque este cuaje con posterioridad al fin del plazo de materialización, siempre que los inmuebles se hubieran ofertado de una manera suficiente en el mercado inmobiliario, de forma que la falta de alquiler efectivo obedezca a razones ajenas a la voluntad del beneficiario del incentivo.

Planteada así las cosas, parecería que la cuestión podría asimilarse a la inversiones complejas, donde no se discute que la materialización no se produce hasta el funcionamiento efectivo, sino que se remite a los supuestos en los que, efectuándose la inversión en plazo, se admite una utilización efectiva o entrada en funcionamiento más allá del mismo, sin que esto suponga incumplimiento de la obligación de materialización, si tal demora deriva de circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, siempre que el proceso inversor (que conlleva la entrada en funcionamiento) se ultime en el plazo que por su naturaleza le corresponde.

Recordemos que el TEAC en la resolución ahora reseñada, así como en otras anteriores [01/12/2016 (RG 6187/15); 05/02/2015 (RG. 4790/11) y 02/06/2016 (RG.556/2014)] ha venido sentando reiteradamente que: *la efectiva entrada en funcionamiento ha de probarla el contribuyente y que con carácter general está probada la entrada en funcionamiento con el efectivo alquiler, salvo que se pruebe la concurrencia de las circunstancias que excepcionarían la efectiva puesta en funcionamiento (necesidad de un proceso de montaje o adaptación del activo...imposibilidad objetiva...), o se pruebe suficientemente la puesta en el mercado arrendaticio del inmueble.*

¿Qué quiere decir el TEAC que se admite una demora en la entrada en funcionamiento o que la entrada en funcionamiento equivale a una puesta suficiente en el mercado de alquiler? Parece que interpretación se decanta por esta segunda línea.

Como indicamos en algún número anterior de la revista, la definición de lo que se entiende por entrada en funcionamiento vs demora excusable en el mismo, presenta importantes implicaciones más allá del plazo de materialización, en concreto, en lo que se refiere al período de mantenimiento de las inversiones. En este orden, de entender que hablamos de demora excusable, sería exigibles cinco años de alquiler efectivo, de forma continuada o intermitente, antes de que los inmuebles fueran disponibles para su enajenación. Por el contrario, de interpretar que una puesta suficiente en mercado ya supone que los inmuebles han estado en funcionamiento, bastaría con que se cumpliera esta condición para que los elementos patrimoniales fueran de libre disposición, pese a no haber sido alquilados.

Como observa en esta resolución, el TEAC parece acoger esta segunda interpretación, la cual es acorde con lo que se sentó en cuanto al plazo de materialización, esto es, que una puesta suficiente en el mercado de alquiler supone que el inmueble ha estado en funcionamiento efectivo, pese a no haber sido alquilado.

Me gustaría, no obstante, añadir una reflexión personal, por cuanto, en mi opinión, lo más adecuado en esta materia sería haber planteado la cuestión en términos de demora excusable para la materialización, antes que en términos de funcionamiento efectivo. (Es decir, la puesta suficiente en el mercado debería actuar solo como una causa que permite la entrada en funcionamiento más allá del plazo máximo de materialización, pero no como equivalente o igual a que el inmueble ha estado produciendo conforme a su finalidad). Debe tenerse en cuenta que la interpretación que acoge esta resolución, llevada a sus últimos términos, supone que un inmueble que no haya sido alquilado ni un solo día, se tornará de libre disposición una vez transcurrido el plazo legal de mantenimiento, pese a que (a mi juicio) es obvio que de la utilización del mismo no se ha derivado efectos de ninguna índole para el progreso económico y social de Canarias.

No obstante, el criterio del TEAC en esta resolución es el que se acaba de indicar, en el buen entender que, hasta donde conocemos, aun no es expresivo de una doctrina reiterada.

Situados en este escenario, se comprende que la suficiencia de la puesta en el mercado se torna esencial, si no se quieren dar pábulo a conductas especulativas ajenas a la finalidad del incentivo. Como también nos hemos preguntado en alguna ocasión, ¿cuál es la razón por la que la ley exige la utilización o entrada en funcionamiento efectivo? Y en el caso concreto de los inmuebles destinados al alquiler ¿se busca tan solo excluir a inversiones que en realidad no están afectas a la actividad económica de arrendamiento, sino que más bien (o simultáneamente) se efectúan para ser vendidas o, incluso, para acumular un patrimonio improductivo a disposición de los obligados tributarios una vez transcurrido el plazo de materialización? ¿O lo que se pretende, más allá de esto, es que las inversiones sirvan al fin para el que se concede el incentivo

fiscal, que no es otro que contribuir al progreso económico y fiscal de Canarias, por cuanto es evidente que un bien que no llega a producir, en este caso, a alquilarse, no habrá servido en modo alguno a tal finalidad? En mi opinión, no cabe duda que la interpretación que se acomoda a la finalidad de la RIC es la segunda. Tal y como se ha expresado la Sala Desconcentrada del TEAR de Tenerife en varias resoluciones, el importante ahorro fiscal trae consigo un esfuerzo correlativo para que se traduzca en una inversión productiva.

Como apuntábamos en el número anterior de la Revista, esta idea es especialmente importante en el caso de empresas que se dedican al arrendamiento como una auténtica actividad económica. En estos casos, normalmente, existirá una intención de arrendar, ofertando, de forma a veces más tibia y otras menos, los inmuebles en el mercado, sucediendo que dentro de plazo de materialización en muchas ocasiones el alquiler no cuaja. ¿Basta con ello para entender materializada correctamente la RIC? Ha de tenerse en cuenta que, para las empresas de este tipo, las inversiones inmobiliarias presentan una rentabilidad financiero fiscal. Es decir, la rentabilidad deriva no solo de las rentas que le puedan procurar los inquilinos, sino también y esencialmente del importante ahorro tributario que tal inversión comporta. Esto puede traer consigo, por decirlo de algún modo, que no exista excesiva prisa en alquilar, esperando condiciones muy ventajosas por cuanto el inmueble huero ya genera por sí la rentabilidad fiscal. Es decir, que alquilar sí quieren, pero en condiciones que, acaso, podrían no acomodarse del todo bien a lo que demanda el mercado, a veces a la espera de que transcurra el plazo de materialización para enajenar los bienes, por cuanto no puede desconocerse que con frecuencia el objeto de estas empresas (o de otras del mismo grupo) suele comprender también la promoción y la venta de inmuebles, cuando no acumular un patrimonio para los socios. Es por ello que, en mi opinión, para cumplir con la finalidad del incentivo fiscal, no es suficiente valorar si el inmueble está de verdad o no a afecto (tendencialmente dirigido) a la actividad de alquiler. En el caso de empresas dedicadas a esta actividad económica es necesario que la inversión de las que obtienen esa rentabilidad fiscal lleve consigo una actividad tendente a cumplir con la finalidad del incentivo, lo cual conlleva una verdadera actitud proactiva para intentar alquilar dentro de plazo y, en su defecto, cuanto antes, ajustando la oferta a las condiciones del mercado, de modo que, de no conseguirlo, sea únicamente por causas ajenas a la voluntad del interesado, al igual que ocurre con cualquier otra inversión a través de la cual se pretende materializar la RIC. Y adicionalmente, como también sucede con cualquier otra inversión destinada a la RIC, la misma no podría tonarse disponible para quien disfrutó del incentivo hasta tanto la misma (la inversión) no haya estado en funcionamiento generando efectos sensibles para la economía canaria, ya sea de forma continua o interrumpida, durante el plazo que marca la ley, lo que en el caso de los inmuebles destinados al alquiler supone que los mismos no habrían de tornarse disponible sino después de haber estado alquilados dicho período.

Descendiendo al caso que ahora nos ocupa, los hechos podrían en cierto modo hacer pensar, o cuando menos plantearse, que los inmuebles no sirvieran para la finalidad para que la

está pensada la RIC, por cuanto, finalmente, y antes de haber sido alquilados un periodo conjunto de cinco años, la entidad cesa en la actividad de arrendamiento y se transmiten a los socios. En estas circunstancias, la prueba de una puesta suficiente en el mercado de alquiler (por ejemplo, ajuste de precios a la demanda) parece que debía ser exigible con una especial rigurosidad si no se quiere que el incentivo quede burlado. Con todo, como hemos visto, las pruebas a este respecto se presentan por el interesado en vía de revisión y las mismas se consideran suficientes por el Tribunal para justificar la puesta suficiente en el mercado, sin necesidad de una mayor investigación.

**RIC/2006. Mantenimiento. Solo cabe exigir el mantenimiento de inversiones correlativas a la RIC efectivamente dotada, pese a que la dotación hubiera debido ser superior teniendo en cuenta el ahorro fiscal previamente disfrutado.**

- Recurso 00-02831-2018, de fecha 23 de noviembre de 2021. Recurso de alzada ordinario interpuesto por el Director del DIFT.

Un contribuyente del IRPF aplica la deducción por RIC por el mismo importe de la dotación contable de la reserva. Por tanto, teniendo en cuenta que la deducción por RIC es el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la dotación contable, la deducción aplicada fue superior a la procedente (o, desde otra perspectiva, la dotación contable a la RIC debió ser superior a la efectivamente efectuada en función de la deducción aplicada).

La Inspección lo que está comprobando es el requisito de mantenimiento de las inversiones asociadas a dichas reservas. Sostiene la Inspección que el compromiso y la obligación de mantenimiento de estas reservas (y, con ello, de mantenimiento de las correlativas inversiones) es el que corresponde, no con la dotación efectiva incorrecta, sino con la dotación que debió efectuarse. Se disfrutó de un ahorro fiscal (una deducción en cuota) a la que correspondía el compromiso de efectuar unas determinadas inversiones. Si esas inversiones correspondientes al compromiso asumido (en función de la deducción generada o ahorro tributario disfrutado) no se acometen, existirá un déficit de materialización y ello aunque las inversiones realizadas cubran la dotación formal de la reserva. Se apoya la Inspección en la resolución del TEAC RG 5899/08, de fecha 10/06/2009.

Impugnada por el interesado la liquidación anterior, el TEARC, Sala Desconcentrada en SC de Tenerife, entendió que la Inspección estaba considerando que existía una especie de reserva a efectos fiscales, que en el caso de las personas físicas sería el resultado de dividir la deducción en cuota practicada por el tipo medio de gravamen del IRPF en el ejercicio correspondiente. El TEAR se muestra disconforme con este planteamiento ya que no existe una reserva fiscal en el ámbito de la RIC. En su opinión, la única reserva es de carácter contable como establece el artículo 27 de la Ley 19/1994. La dotación contable es la que lleva implícita una declaración de voluntad del contribuyente que le compele a realizar inversiones aptas por el importe de las mismas. La dotación contable, una vez que ha operado la prescripción, no puede ser discutida por la Administración y es dicha dotación contable la que ha de determinar el cumplimiento o no de los requisitos de materialización y mantenimiento asociados. Por todo ello, se estima la reclamación.

Disconforme con lo anterior, se interpone por el Director del DIFT recurso de alzada ante el TEAC.

El TEAC entiende correcta la fundamentación que realiza la Sala Desconcentrada del TEAR, a pesar de lo expresado en su previa resolución de 10-06-2009 RG 00-05899-2008. Dice el propio TEAC que dicha resolución no constituía doctrina reiterada, al tratarse de una resolución aislada y, por ello, no tenía que seguirse por la Sala Desconcentrada del TEAR, que acudió a un criterio distinto.

Aclarado lo anterior, El Tribunal Central continúa diciendo que es siempre la dotación contable la que determina en el ámbito de la RIC el importe a materializar. Por ello, si la cantidad deducida era superior a la que legalmente procedía, la Administración tuvo la oportunidad de regularizar mientras el correspondiente ejercicio no estaba prescrito. De este modo, no es que exista una conducta contraria a Derecho en la dotación contable, sino que es la autoliquidación la que puede ser comprobada durante el plazo de prescripción, pero sin que la regulación de la RIC establezca una "dotación fiscal" distinta a la dotación contable. No puede compartirse, en opinión del TEAC o, al menos, debe matizarse, lo señalado por el Director recurrente cuando expresa que la decisión del contribuyente tiene un doble

reflejo, el beneficio fiscal disfrutado y la reserva contable que ha de dotarse y que cualquiera de los dos elementos refleja tal decisión. Realmente se produce una manifestación de voluntad del contribuyente cuando se dota desde el punto de vista contable una parte de los beneficios obtenidos para acogerse a la RIC y la deducción debería ajustarse a la misma.

Si la deducción fiscal fuera superior a la que corresponde a la dotación contable, la Inspección debería regularizar la deducción fiscal, corrigiendo la autoliquidación dentro del plazo de prescripción, pero no puede exigir un esfuerzo inversor superior a dicha dotación, ni tampoco el contribuyente podría pedir la integración de una cantidad menor a la deducción reflejada en la autoliquidación en el caso de que incumpla los requisitos de la RIC.

En el presente supuesto, el contribuyente ha materializado correctamente el importe de la dotación contable y la regularización de la Inspección se produce por no haberse materializado la totalidad de una supuesta "dotación fiscal" derivada de la deducción practicada. Sin embargo, el TEAC, al igual que entendió la resolución de la Sala Desconcentrada del TEARC en SC de Tenerife, concluye que no existe una reserva fiscal en el ámbito de la RIC, pues sólo exista una reserva de carácter contable que pone en marcha la obligación del contribuyente de cumplir los compromisos de materialización y de mantenimiento de las inversiones realizadas que la norma contempla.

Comentario personal:

La resolución del TEARC, Sala Desconcentrada de SC de Tenerife (de fecha 30 de enero de 2018, recaída en reclamación nº 38/01509/2014), recurrida en alzada por del Director del DIFT fue reseñada en el nº 49 de la Revista.

El TEAC, en la resolución ahora reseñada, afirma que *“solo existe una reserva de carácter contable que pone en marcha la obligación del contribuyente de cumplir los compromisos de materialización y de mantenimiento de las inversiones realizadas que la norma contempla”*. Y esto con independencia de cuál sea la deducción (o reducción) que haya aplicado. ¿Qué sucedería entonces si, como a veces ocurre en la práctica, se efectúa una especie de dotación preventiva de la reserva, que no va acompañada de una correlativa aplicación del incentivo en la

autoliquidación? ¿Cabría exigir la materialización de la RIC dotada que no ha dado lugar a ningún ahorro tributario? Y ¿cuáles serían las consecuencias de la falta de materialización?

## TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

**RIC/2006/2007. Aportación de negocio por persona física a una sociedad con aplicación del FEAC. Sí cabe subrogación en la materialización pendiente.**

- Reclamación nº 35/07932/2018, de fecha 30/11/2021. Sala de Las Palmas. Única instancia general.

Aportación de rama de actividad a una sociedad por parte de una persona física, acogida el régimen FEAC.

El artículo 84.1 de la Ley 27/2014 del IS señala que:

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

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

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

La Inspección pone de manifiesto que en las aportaciones de negocios por parte de las personas físicas a una sociedad no se produce una sucesión a título universal, habida cuenta que no opera una transmisión automática del pasivo (de las deudas), siendo necesaria la novación expresa de la persona del deudor, lo que lleva consigo que solo cabe subrogación en la obligación de mantenimiento de las inversiones que

han sido materialización de la reserva, ya que está asociada los bienes transmitidos, pero no en la obligación de materializar la reserva que aún no ha sido invertida.

El reclamante apela al contenido de una serie de consultas de la DGT.

El TEAR entiende que lo primero que ha de hacer es dilucidar el contenido de las citadas consultas, pues que si de las mismas se deduce la interpretación que sostiene el reclamante, ya no sería necesario analizar la cuestión en su aspecto jurídico, siendo de aplicación la doctrina recogida en la resolución del TEAC 00/00851/2021, de 23 de marzo de 2021, recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio en la cual se indica lo siguiente:

*"Además, debe tenerse en cuenta que esa sujeción de los Órganos y Dependencias de la Administración tributaria a los criterios vinculantes de la D.G.T. (art. 89.1), y, por encima de estos, a los de este T.E.A.C. (art. 239.8), cuando tales criterios y doctrinas son favorables a los obligados tributarios, generan en los mismos unos auténticos "derechos subjetivos" a que se les apliquen tales criterios y doctrinas; derechos subjetivos que ellos podrán hacer valer con motivo de la revisión de los actos administrativo-tributarios en que esos criterios y doctrinas no se hayan seguido; como así lo ha recogido este Tribunal en diversas resoluciones, como la de 22/09/2015 (R.G. 2294/2013) y la de 15/12/2015 (R.G. 1503/2014), y también la A.N., por ejemplo en la sentencia de 16/03/2011 (dictada en el Rec. Núm. 260/2008), que se cita en la segunda de esas dos resoluciones de este Tribunal.*

*Por otra parte, este Tribunal hace ver que, en un caso como el presente, no debe ni puede entrar a conocer sobre el fondo del asunto de lo que se le suscita; pues si lo hiciera, estaría abriendo una vía que permitiría a los órganos de aplicación de los tributos vulnerar lo dispuesto en el repetido art. 89.1 de la Ley 58/2003, es decir, vulnerar el carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los obligados tributarios, al habilitar una vía para que los Órganos que tienen acceso al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242.1 de la Ley 58/2003) pudiesen intentar combatir los criterios vinculantes de la D.G.T. que entiendan no convenientes y que resulten favorables para los obligados tributarios; pues para ello*

*bastaría con que, en un caso concreto, una Dependencia tributaria no siguiese el criterio concernido, lo que previsiblemente generaría una impugnación por parte del obligado afectado y una estimación por un T.E.A.R. en única instancia, y que luego por la vía de ese art. 242. se acabara residenciando ante este Tribunal Central una discusión que nunca debería haberle llegado. Y, por último, este Tribunal hace ver que todo lo dicho es para los casos en los que está presente la situación que la norma (el repetido art. 89.1) contempla; es decir, "siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta" de la D.G.T., y, naturalmente, siempre que el correspondiente criterio o doctrina de la D.G.T. no haya sido superado por la propia D.G.T. o por este Tribunal Central."*

Se citan en el texto de la resolución del TEARC que ahora nos ocupa varias consultas al respecto. Nos vamos a centrar, tan solo, en las que el TEAR considera más representativas para dilucidar si existía o no un criterio vinculante que hubiera de haber sido acatado por la AEAT. Estas serían las siguientes:

Consulta V1113-2018.

En este caso, descripción de los hechos es la siguiente: "La persona física consultante realiza la actividad de carácter profesional de odontólogo (epígrafe 834 del Impuesto sobre Actividades Económicas). En diversos ejercicios ha dotado la Reserva para Inversiones en Canarias, encontrándose una parte materializada y otra pendiente de materialización. El consultante pretende traspasar la actividad profesional a una sociedad preexistente o de nueva creación, aportando el activo y pasivo existente en el momento en que se realice la operación.

La cuestión que se plantea por el contribuyente es: "Si la operación descrita puede acogerse al régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, y si como consecuencia de dicha aportación no perdería los beneficios fiscales derivados de la Reserva para Inversiones en Canarias."

En respuesta a tal cuestión, después de hacer referencia a la normativa reguladora, se indica por la DGT: "De acuerdo con el precepto transcrito, la entidad adquirente asumiría el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la persona física transmitente referidos a los elementos patrimoniales que recibe y, en su caso, las obligaciones relativas a la materialización de la RIC y de mantenimiento de los elementos en los que hubiera materializado dicha reserva en los términos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias."

Consulta V2136-19.

La cuestión planteada es la siguiente: La persona física consultante se dedica al transporte de mercancías por carretera. Ha dotado en los ejercicios 2015, 2016 y 2017 la Reserva para Inversiones en Canarias, habiendo materializado RIC a fecha de hoy de las partidas de los ejercicios 2015 y parte de 2016, quedando pendiente de materializar parte de 2016 y todo el 2017. Dichas materializaciones se han producido en la adquisición de nuevos elementos de transporte directamente asociados a la actividad económica principal, siendo necesaria la adquisición de más elementos que se cubrirían con el resto de la cantidad dotada al efecto. Actualmente, se plantea la conversión de la actividad de la persona física en Sociedad Limitada Unipersonal, asumiendo de forma íntegra la totalidad de la empresa por parte de la SLU, tanto trabajadores, activos, recursos, así como, derechos y obligaciones.

La cuestión que se plantea es si el consultante podría aportar los bienes afectos a la RIC a la Sociedad Limitada Unipersonal y que sea dicha sociedad la que cumpla con los requisitos de materialización y mantenimiento de dichos activos de acuerdo con la normativa de la RIC.

En la respuesta, y por lo que ahora interesa, después de transcribir el contenido del art.84 de la LIS, se recoge lo siguiente: "De acuerdo con el precepto transcrito, la entidad adquirente asumiría el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la persona física transmitente referidos a los elementos patrimoniales que recibe y, en su caso, las obligaciones relativas a la materialización pendiente de la RIC y de mantenimiento de los elementos en los que hubiera

materializado dicha reserva en los términos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”.

Consulta V1769-19.

En este caso, la persona física consultante desarrolla una actividad económica por cuenta propia consistente en la construcción, reparación y conservación de toda clase de obras. En diversos ejercicios ha dotado la Reserva para Inversiones en Canarias, encontrándose una parte materializada y otra pendiente de materialización. El consultante pretende realizar una operación de aportación no dineraria de rama de actividad a una sociedad preexistente en la que participa en un 60%, aportando el activo y pasivo que constituye la actividad de la persona física.

Las cuestiones planteadas a la DGT son las tres siguientes:

1. Si la operación descrita puede acogerse al régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, así como si los motivos económicos descritos pueden considerarse económicamente válidos a los efectos de la aplicación del citado régimen.
2. Si, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 84 de la LIS, la entidad adquirente asumiría todos los compromisos asociados a la RIC y, especialmente, aclaración sobre si esta asumiría tanto los compromisos de materialización pendientes como el cumplimiento de los requisitos de mantenimiento de los activos con los que ya se ha materializado parte de la RIC dotada.

A los efectos de dar cumplimiento a los requisitos de contabilización de la reserva indisponible, si la entidad adquirente asumiría esta obligación, debiendo constar en sus fondos propios contabilizada la reserva indisponible por el importe total de la reserva dotada por el contribuyente. Si la persona física debe mantener igualmente la reserva indisponible contabilizada o si, pasando esta obligación a la sociedad, queda liberada de dicha obligación.

Teniendo en cuenta que la aportación de la rama de actividad se llevaría a cabo mediante la ampliación de capital con prima de emisión se consulta si una reclasificación de la prima de emisión a reservas especiales de carácter indisponible al momento de realizar la operación sería apta para cumplir este requisito fiscal.

3. Si la persona física consultante, tras la operación de aportación de rama de actividad, puede dejar de realizar toda actividad sin que ello suponga el incumplimiento de los requisitos de la RIC.

Pues bien, en su respuesta, la DGT, después de mencionar los requisitos necesarios para la aplicación del régimen especial, indica lo siguiente: En relación a la subrogación por parte de la entidad adquirente en los derechos y obligaciones de la persona física, sin que este Centro Directivo entre a valorar el cumplimiento de los requisitos para aplicar la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC), hay que hacer referencia al artículo 84 de la LIS, relativo a la subrogación en los derechos y obligaciones tributarias, para el caso de ser aplicable el referido régimen tributario especial. Así, dicho artículo establece que: "1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente. Cuando la sucesión no sea a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos. La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente.

(...;)." El artículo 84.1 de la LIS establece que las operaciones del artículo 87 de dicha Ley que determinen una sucesión a título universal, supondrán la transmisión a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias del transmitente. En este caso, en la medida en la que la persona física está transmitiendo un patrimonio que constituye una unidad económica debe entenderse que la entidad sucede a título universal en relación a los derechos y obligaciones tributarias relativas a dicha unidad económica. En consecuencia, de acuerdo con el artículo 84.1 de la LIS transcrito, la

entidad adquirente asumiría el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la persona física referidos a los elementos patrimoniales que recibe y, en su caso, las obligaciones relativas a la materialización pendiente de la RIC y de mantenimiento de los elementos en los que hubiera materializado dicha reserva en los términos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994).

El TEAR señala que, si bien es cierto que esta consulta se realiza bajo la vigencia de la Ley 27/2014, que no era aplicable en los ejercicios regularizados en los que la normativa aplicable era el Real Decreto Legislativo 4/2004, hay que tener en cuenta que el contenido de los artículos analizados es el mismo por lo que entiende que la interpretación de la DGT ha de ser la idéntica con una u otra normativa y, en consecuencia, concluir que el citado órgano directivo considera que las obligaciones tributarias pendientes, en relación con la materialización de la RIC, se traspasan a la sociedad en el caso de aportación de rama de actividad. En definitiva, dice el TEAR que, no encontrándonos ante consultas discordantes o contradictorias, puesto que todas pueden interpretarse en el mismo sentido, y no teniendo conocimiento de la existencia de doctrina emanada del TEAC o de los tribunales de justicia que sostengan una interpretación contraria a la de la DGT, se ha de considerar que los actos recurridos son improcedentes por su disconformidad con la interpretación efectuada por aquel órgano directivo, sin que sea necesario en consecuencia analizar el resto de razonamientos incluidos en el acuerdo de liquidación.

#### Comentario personal:

Así pues, el TEAR no entra en el análisis del fondo del asunto. El TEAR, con cita de la resolución del TEAC, 00/00851/2021, de 23 de marzo de 2021, recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, señala que cuando la DGT emite un criterio o doctrina que es favorable a los obligados tributarios, genera en los mismos (hemos de entender que en los contribuyentes en quienes concurre identidad en los hechos y circunstancias expresadas en la consulta) un auténtico "derecho subjetivo" a que se le aplique tal criterio o doctrina. Es decir, vendría a sostener el TEAR que puede apartarse de la interpretación de la DGT, ya que no le vincula, si con ello favorece al contribuyente (como así hemos tenido la oportunidad de conocer que sucede a veces en la práctica), pero que, en otro caso, deberá ajustarse a la misma, por cuanto se habría generado un derecho subjetivo para los administrados.

Sentada esta premisa, el TEAR, como decimos, no aborda la cuestión en sus términos jurídicos, sino que finaliza su análisis en el carácter vinculante de las contestaciones de la DGT.

A pesar de ello, la cuestión jurídica de fondo no deja de ser muy interesante, por cuanto incide en el desenvolvimiento de la RIC puesta en conexión con la subrogación propia del régimen FEAC. Sabemos que la RIC consiste en disfrutar de un ahorro en el presente, asumiendo el compromiso de realizar unas inversiones productivas en el futuro. En el caso de que se produzca una reestructuración empresarial en el marco del régimen FEAC, la ley distingue dos modalidades de subrogación en el cumplimiento de los requisitos asociados a la consolidación de los incentivos fiscales disfrutados por el transmitente, según la exista una sucesión o no a título universal. De suponer la reestructuración una sucesión universal, la subrogación opera en la posibilidad de cumplir con todas las obligaciones pendientes que pesaban sobre el aportante (en el caso de la RIC, incluido pues el compromiso de materialización). Ahora bien, de no ser la sucesión universal, la norma solo permite la subrogación en los derechos y obligaciones que se refieran a los bienes y derechos transmitidos (es decir, una subrogación en el mantenimiento de las inversiones que hayan sido materialización de la reserva, pero no en las RIC pendientes de materializar que no están asociadas a bienes concretos).

La DGT, ante varias consultas formuladas por personas físicas que aportaban ramas de actividad acogidas al FEAC, venía contestando que cabía una subrogación tanto en el mantenimiento de las inversiones, como la materialización pendiente. Ahora bien, tales pronunciamientos partían de unos hechos donde el consultante informaba que se iba a producir una cesión global del activo y del pasivo a la sociedad receptora del negocio.

No obstante lo anterior, sabemos que, a diferencia de lo que sucede en las operaciones de reestructuración entre sociedades de capital donde existen garantías para los acreedores del aportante (por ejemplo, derecho de oposición), en las aportaciones intervivos por parte de las personas físicas no sucede lo mismo, de manera que estas no pueden transmitir las deudas por propia voluntad a la sociedad receptora en ausencia de una novación expresa y consentida por sus acreedores.

Es por esto que las operaciones de aportaciones de rama de actividad por parte de personas físicas, en opinión de la Inspección, no suponían una sucesión a título universal. Podrán suponer una sucesión en un único acto de los activos del negocio, pero sin suceder igual con las deudas, que requieren una novación individual, lo que les priva de tal carácter universal.

Debido a lo anterior, la Inspección venía entendiendo que las consultas de la DGT (como la V1113-2018 y la V2136-19) no eran suficientemente expresivas, por cuanto partían de un

escenario de cesión global por parte de la persona física aportante, no solo del activo, sino también del pasivo, sin analizar de manera expresa la cuestión a la luz de si existía o no una sucesión a título universal, siendo esta la cuestión nuclear a dilucidar para determinar si cabía o no una subrogación en la obligación de materialización.

En opinión de quien suscribe la consulta, por tanto, más relevante a los efectos que ahora nos ocupan, es la última que cita el TEAR en la resolución reseñada; **(el TEAR alude a la V1769-19, pero parece que en realidad quiere referirse a la V1769-21)** En esta consulta la DGT sí afirma expresamente que *“en este caso, en la medida en la que la persona física está transmitiendo un patrimonio que constituye una unidad económica debe entenderse que la entidad sucede a título universal en relación a los derechos y obligaciones tributarias relativas a dicha unidad económica”*, anudando en consecuencia a esta forma de sucesión la posible subrogación, no solo en el mantenimiento de las inversiones, sino también en el cumplimiento de la materialización pendiente.

Llegados este punto no podemos más que manifestar, a título personal, que en las aportaciones no dinerarias por personas físicas en nuestra opinión, pese a lo manifestado por la DGT (en orden a que *la entidad sucede a título universal en relación a los derechos y obligaciones (...) relativas a dicha unidad económica*) no existe en puridad una sucesión universal ya que, insistimos, no se transmiten sin novación expresa las deudas, lo que debería llevar consigo la imposibilidad de la subrogación en las obligaciones de materialización pendientes para lo cual la ley exige expresamente que la sucesión sea universal y en cuanto tal comprensiva también de las deudas. La ausencia de sucesión universal debería ser por sí misma suficiente para negar la subrogación (salvo en los derechos y obligaciones asociadas los concretos elementos transmitidos), pero más allá de ello, convendría no olvidar que la identidad de la persona que asume el compromiso de materialización asociado a la RIC no es una cuestión indiferente. La sociedad receptora del negocio puede tener unas condiciones de solvencia o patrimoniales muy distintas del aportante. Bien es cierto que no estamos hablando de una deuda en sentido estricto, pero no deja de ser ilustrativo lo que sucede respecto a estas (a las deudas) en el ámbito mercantil. En las operaciones de reestructuración entre sociedades se permite la sucesión automática en las deudas, habida cuenta que existen garantías en salvaguarda de los derechos de los acreedores (por ejemplo, el antes mencionado derecho de oposición en las fusiones), lo que no ocurre en las aportaciones por personas físicas, cuyos acreedores deben otorgar su consentimiento expreso para que la sociedad receptora sea su nueva deudora. Desde esta perspectiva, no parece muy lógico que la Hacienda Pública tenga que aceptar sin más que quien adquirió un compromiso frente a la sociedad canaria (de realizar inversiones productivas) pueda transferir dicho deber a otro sujeto sin garantías de que este lo va acometer. (Por poner el caso, la sociedad receptora podría compensar la regularización de la RIC con bases imponibles negativas o, simplemente, carecer de patrimonio para afrontar las consecuencias de haber frustrado el incentivo fiscal llegado el caso). Piénsese que la RIC no deja de ser una subvención y parece difícilmente

entendible que el beneficiario de una subvención pueda decidir a su antojo que la actividad en virtud de la cual aquella se concedió se realice por otra persona, que es la consecuencia práctica que viene a sentar la DGT en el fondo.

En cualquier caso, como decimos, la DGT ha calificado la aportación por parte de una persona física de un negocio como sucesión universal, de forma que solo queda preguntarse cómo actuar si en la práctica se constata que la aportación de la rama de actividad no ha comprendido la universalidad del negocio. Es decir, si aun aceptando una potencial calificación como universal, se comprueba que la operación no se ha desarrollado materialmente como tal, al no haber incluido las deudas.

[La Consulta V1113-2018 fue reseñada en el nº 51 de la revista. Las Consultas V2136-19 y la V1769-21 no han sido reseñadas; no fueron detectas por quien suscribe, habida cuenta que el Centro Directivo no aludió en la normativa objeto de su contestación a la Ley 19/1994].

## **DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS**

### **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS**

**DIC. DAFN. Las deducciones no consignadas en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se acometió la inversión pueden aplicarse en los diez años posteriores.**

- Reclamación nº 38-01859-2017, de fecha 13 de agosto de 2021. Sala Desconcentrada en SC de Tenerife. Primera instancia general.

La Inspección no admite una serie de inversiones como aptas para materializar una RIC cuyo plazo de materialización vence en los ejercicios objeto de comprobación (2011 y 2012). La entidad interesada solicita entonces que tales inversiones se afecten a la DIC (DAF) y que la deducción correspondiente se aplique en los ejercicios comprobados. El obligado tributario alude no solo a inversiones efectuadas en los ejercicios cargados en plan de inspección, sino también a inversiones acometidas en ejercicios en los que el derecho a liquidar estaba prescrito (en concreto, en los ejercicios 2006 a 2010) y por las cuales no se consignó la generación de la deducción en las correspondientes autoliquidaciones.

Ha de tenerse en cuenta que el procedimiento de inspección se inició el día 10/12/2016.

Hay que indicar, asimismo, que la misma pretensión concerniente a la DIC fue planteada en vía del recurso de reposición, rechazando la Inspección dicha aspiración en base a los siguientes motivos:

*" (...) Pero sucede aquí (y de ahí el subrayado) que el obligado tributario no se acogió al beneficio fiscal de la DIC; no consignó el crédito fiscal en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los distintos ejercicios en los que se habrían realizado inversiones (presuntamente) generadoras del incentivo. Y es bajo esta consideración que se concluye el imposible reconocimiento del derecho en relación con las inversiones acometidas en ejercicios anteriores a 2011 (primer ejercicio objeto de comprobación no afectado por la prescripción). Como ya tuvimos ocasión de apuntar, todos y cada uno de los datos que se desprenden de las autoliquidaciones presentadas por el interesado en ejercicios anteriores a 2011 (los consignados y los no consignados) han devenido inatacables por el instituto jurídico de la prescripción. Ni puede el obligado tributario rectificar las referidas autoliquidaciones ni puede hacerlo tampoco, por supuesto, la Administración. (...) Y en el caso que nos ocupa, la no consignación de la DIC en las autoliquidaciones de los ejercicios de origen supone el incumplimiento de un requisito sustancial, ya en ningún caso subsanable al haber operado la prescripción.*

*En definitiva, la pretensión del interesado en cuanto a que se le reconozcan y apliquen en 2011 créditos fiscales que no fueron autoliquidados, no puede prosperar."*

La Inspección, pues, reconoce únicamente el derecho a la aplicación de la deducción por aquellas inversiones realizadas en el ejercicio 2011, pero no por las llevadas a cabo en los periodos anteriores, y ello porque todos y cada uno de los datos que se desprenden de las autoliquidaciones presentadas por el interesado en ejercicios anteriores a 2011 (los consignados y los no consignados) han devenido inatacables por el instituto jurídico de la prescripción. La no consignación de la DIC

en las autoliquidaciones de los ejercicios de origen supone el incumplimiento de un requisito sustancial, en ningún caso subsanable al haber operado la prescripción.

La Sala señala que la fundamentación jurídica en que se habría basado la Administración tributaria, sería la contenida en el apartado 4 del artículo 106 de la LGT hasta el 31/12/2011, la cual pasó con posterioridad al apartado 5 de dicho precepto, hasta la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT. En dichos apartados, de idéntica redacción, se establecía lo siguiente:

*"En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales."*

El TEAR recuerda que dicho apartado fue derogado por la precitada Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, quedando el artículo 106 de dicho texto legal redactado de la siguiente forma:

- "1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.*
- 2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.*
- 3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.*

4. *Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.*

*Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones".*

Esta nueva redacción, en opinión de la Sala, es expresiva del espíritu de la reforma que dicha norma incorporaba, explicitado, claramente, en el Preámbulo de la Ley 34/2015.

Asimismo, como consecuencia de la modificación introducida por la Ley 34/2015, el apartado 3 del artículo 70 de la LGT, quedó redactado como sigue:

*"La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de esta Ley."*

Como se puede observar, la nueva redacción del artículo 106 de la LGT hace desaparecer la obligación de que las deducciones que tengan su origen en ejercicios prescritos deban, necesariamente, justificarse "mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales", para recoger, únicamente, que las deducciones correspondientes "deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria", y que "sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración

cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones."

Asimismo, en virtud de dicha modificación normativa, se introdujo en la LGT el artículo 66 bis, el cual establece, lo siguiente:

- "1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.*
- 2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.*

*En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.*

*La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese*

*producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.*

*3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado".*

La Disposición transitoria única de la Ley 34/2015, en su apartado 2 señala, por su parte, lo siguiente, a efectos de precisar a qué procedimientos de comprobación e investigación en curso iban a afectar las modificaciones anteriores:

*"Lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta Ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación".*

Expuesta la regulación normativa anterior, la Sala destaca, por su carácter aclaratorio del alcance de la reforma pretendida en la LGT por la Ley 34/2015, el Preámbulo de esta última norma, del cual resalta, en lo que aquí interesa, lo siguiente (la negrita es del Tribunal):

*"La Ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo.*

*Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.*

***Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar."***

La Sala indica que el artículo 66 bis, por tanto, viene a positivizar para la Administración una limitación del derecho a comprobar las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, a un plazo de diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a aplicar dichas deducciones. Más allá de dicho plazo, la Administración, únicamente, podrá solicitar al contribuyente, la acreditación de las deducciones correspondientes mediante la petición a éste de las autoliquidaciones en las que se incluyeron las deducciones correspondientes.

De lo anterior, deduce la Sala que dentro del plazo de los 10 años a los que alude el apartado 2 del artículo 66 bis de la LGT, el contribuyente podrá acreditar, con cualquier medio de prueba válido en derecho, la procedencia de la deducción que quiera hacer valer, mientras que más allá de dicho plazo, se le impone, imperativamente, la obligación de que para hacer valer una determinada deducción deba aportar la autoliquidación en la que se consignó la deducción correspondiente.

La Sala continúa diciendo que el mismo fundamento de la reforma realizada por la Ley 34/2015, recogido en la parte del Preámbulo de dicha ley, se contempló también en el Preámbulo de la Ley 27/2014 que, a partir del 1 de enero de 2015, recogió en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 26 de dicha Ley, en relación con otro crédito fiscal (BINS). Así:

*" el derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo que se generó el derecho a su compensación."*

La Sala trae también a colación el Preámbulo de la Ley 27/2014, cuando sobre este asunto señala que:

*"con esta modificación se posibilita no solo garantizar el derecho del contribuyente a beneficiarse de esos créditos, sino que se asegura el correcto ejercicio de otros derechos, como, por ejemplo, el de la rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar."*

Lo dispuesto anteriormente, aunque referido a otro crédito, estima la Sala que es conveniente traerlo al caso que nos ocupa, porque a su juicio ilustra, de manera clara, la intención que el legislador ha tenido en materia de comprobación y acreditación de créditos fiscales, a partir de la reforma que sobre el particular se abordó en el año 2015.

Llegados a este punto, también entiende conveniente la Sala traer al caso la normativa contable aplicable a los créditos fiscales.

La Norma 16ª de Valoración del antiguo Plan General de Contabilidad de 1990, aprobado mediante RD 1643/1990 (y vigente hasta el 1-1-2008) señalaba que tales créditos se recogerían contablemente en la medida en que tuvieran un interés cierto

con respecto a la carga fiscal futura (esto es, cuando se trate de créditos impositivos cuya realización futura esté razonablemente asegurada). No obstante la anterior consideración, debía puntualizarse que, si la entidad en cuestión tuviese dudas acerca de la recuperación futura de los correspondientes créditos fiscales, y de acuerdo con lo declarado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en el punto 3 de su Resolución 9-10-97 (posteriormente modificada mediante Resolución del citado organismo de 15-3-02), no debía ser objeto de registro contable el crédito impositivo en el período en el que se hubiese generado el mismo. Y en todo caso si, con posterioridad, ese crédito fiscal fuera objeto de compensación, debía proceder a registrarse en el mismo instante de su compensación efectiva.

Continúa diciendo la Sala que, por su parte, el PGC, aprobado mediante RD 1514/2007, en vigor para aquellos períodos impositivos que se inicien a partir del 2008, se encarga de regular esta materia en parecidos términos a través del PGC NRV13<sup>a</sup>. Tal y como se afirma en dicha regla, y de acuerdo con el necesario respeto al principio de prudencia, solo se recogerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulta probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que posibiliten la aplicación de estos activos. De este modo, siempre y cuando se cumpla dicha condición, podrá reconocerse un activo por impuesto diferido, por el derecho a aplicar en ejercicios posteriores los créditos fiscales correspondientes. Señala además el PGC, refiriéndose a su valoración, que la misma deberá efectuarse según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, de acuerdo con la normativa vigente a la fecha de cierre del ejercicio y teniendo en cuenta, a este respecto, que la modificación de los tipos de gravamen, así como la evolución económica de la empresa dará lugar, en su caso, a la variación de los activos por impuesto diferido.

Expuesto lo anterior, y descendiendo al caso analizado, La Sala indica que se puede constatar que el expediente se instruyó con posterioridad a la entrada en vigor de la modificación realizada por la Ley 34/2015 en el artículo 106 de la LGT. Por tanto, dicha norma, que solo recoge la forma de probar los hechos que le incumben a las distintas partes de la obligación tributaria, en el momento en que dicha circunstancia les resulte exigible a cada uno, obliga a aplicar al procedimiento

inspector en cuestión la redacción del precitado artículo 106 de la LGT, vigente a partir del 12/10/2015.

En dicho escenario normativo, la Sala entiende que el contribuyente no estaba limitado, a la hora de acreditar su derecho a la aplicación de las deducciones controvertidas, a aportar las autoliquidaciones en las que consignó los correspondientes créditos fiscales, sino que el único precepto que guía su actividad probatoria se contiene en el apartado 4 del artículo 106 de la LGT que establece que "los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria" y que "sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones."

Por otro lado, la Sala señala que debe relacionarse lo dispuesto hasta ahora, con la propia normativa reguladora del cuestionado beneficio fiscal. El punto veinte del artículo único del Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, modificó la Disposición transitoria cuarta del Régimen de deducción por inversiones en Canarias, estableció que se mantendría el Régimen General de Deducción por Inversiones regulados por la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, del IS en las Islas Canarias, mientras no se estableciera un sistema sustitutivo equivalente. Por tanto, para determinar la aplicabilidad de la deducción por Inversión en Canarias como consecuencia de la adquisición de activos fijos habrá que estar a la normativa vigente en el ejercicio 1996, esto es, a la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 y a las especialidades introducidas por el propio artículo 94 de la Ley 20/1991 y sus normas de desarrollo.

La citada disposición adicional duodécima en su séptimo punto, establece, que:

*" El importe de la deducción no podrá exceder del 15 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.*

*Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, entendiéndose que esas cantidades están incluidas entre las deducciones a que se refiere el apartado 4 de la disposición transitoria undécima."*

Finalmente, la Sala, a efectos de una mayor claridad en la exposición, procede sinterizar lo razonado anteriormente, en las siguientes conclusiones:

- Iniciado el procedimiento inspector el 10/02/2016, de acuerdo con la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, apartado 2, procede, la aplicación del artículo 66 bis.2 de la LGT, según el cual, el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se generó el derecho a aplicar dichas deducciones. Por tanto, cuando se solicitó por el recurrente el 22/12/2016, que de manera subsidiaria se le reconociera, por las inversiones llevadas a cabo en los periodos 2006 a 2011 y consideradas no aptas a efectos del beneficio fiscal que se estaba regularizando en ese momento, RIC, su derecho a aplicar la deducción por inversiones en activos fijos nuevos en Canarias, aún no había transcurrido el citado plazo de 10 años de prescripción del derecho de la Administración para su comprobación.
- Dicho lo anterior, en el seno del procedimiento inspector que se estaba tramitando, al amparo del principio de regularización íntegra establecido por el Tribunal Supremo en múltiples sentencias (por todas, la STS de 22 de noviembre de 2017, RC 2654/2016), el obligado tributario podía acreditar su derecho a la aplicación de las deducciones cuestionadas con los medios de prueba que estimase procedentes, en los términos establecidos en la nueva redacción del artículo 106 de la LGT dada por la Ley 34/2015 "deberán

justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria". Dicha posibilidad no resulta, según la Sala, contraria al objetivo perseguido en el Preámbulo de las normas anteriormente citadas, las cuales establecieron, sin duda, un nuevo escenario para la comprobación y la acreditación, en ejercicios no prescritos, de créditos tributarios que tuvieran su origen en ejercicios prescritos.

- Exigir la consignación del crédito que se quiere hacer valer en el procedimiento inspector analizado, en la autoliquidación del ejercicio en que se realizó la inversión correspondiente, si se cumplen por el contribuyente todos los requisitos objetivos y subjetivos de la DIC, parece un formalismo excesivo a la luz de la normativa detalladamente expuesta, sin que podamos olvidarnos, que incluso, como se ha visto, contablemente, no debe registrarse el crédito fiscal en cuestión en el ejercicio en el que el mismo se originó, si el obligado tributario no está, razonablemente, seguro de su recuperación futura.
- Ni siquiera la propia disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, en cuanto a las deducciones que se quieren hacer valer en vía de inspección, exige que las mismas se deban consignar, obligatoriamente, en la autoliquidación del ejercicio en que se originó el derecho a su aplicación, para poder emplear estas, en otro ejercicio distinto. Lo único que se indica en dicha norma respecto de la posibilidad de aplicar las deducciones en otro periodo, es que "las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos."
- De acuerdo con la citada disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, apartado séptimo, cumpliendo los requisitos específicamente contemplados para este beneficio fiscal y respetando el límite del 15 por 100 de la cuota íntegra del ejercicio, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones, podía el interesado aplicarse, por ejemplo, respecto de las inversiones realizadas en el año 2006 (ejercicio más antiguo de los solicitados y el que mayor problema de plazos

podría plantear), la deducción por inversiones en activos fijos nuevos en Canarias hasta la liquidación del ejercicio 2011 (liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos). Dicho ejercicio 2011, es respecto del que se estaba realizando la comprobación inspectora. En cuanto a los años 2007 a 2010, cabría igualmente, la posibilidad de que pudiera el recurrente, respetando los términos ya mencionados, aplicarse, en las liquidaciones de los cinco años inmediatos y sucesivos, las cantidades no deducidas de DIC. Por lo tanto, en los periodos comprobados en el procedimiento inspector, 2011 y 2012, no habría problemas en cuanto a dicho plazo de aplicación de cinco años señalado en la norma.

En conclusión, de acuerdo con lo razonado hasta ahora, considera el Tribunal que el órgano inspector debió reconocer al interesado el derecho a la aplicación de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos en Canarias, no solo respecto de las inversiones realizadas en el ejercicio 2011, sino también, en cuanto a las llevadas a cabo en los periodos 2006 a 2010 que cumplieran los requisitos previstos en la señalada norma de aplicación de dicho incentivo fiscal, sin que fuera procedente, tal como se ha explicado en detalle anteriormente, ampararse, como hace la Administración, en el instituto jurídico de la prescripción, ni en la falta de la consignación de dichas deducciones en sus autoliquidación de origen. A mayor abundamiento, añade la Sala que está claro que las cuestionadas deducciones no pudieron ser declaradas por la entidad en sus autoliquidaciones de origen, puesto que la empresa consideró que las inversiones daban cumplimiento a los compromisos asumidos de RIC, siendo con posterioridad, por una situación sobrevenida como es la instrucción del procedimiento inspector, cuando se determinó que éstas no eran aptas para materializar la RIC, solicitando en ese momento en que se tiene conocimiento de ello, la aplicación de lo invertido efectivamente a la DIC.

Por cuanto antecede el Tribunal da la razón a la entidad recurrente y le reconoce su derecho a la aplicación de la DIC en los ejercicios regularizados, no solo respecto de las inversiones efectuadas en el ejercicio 2011, sino también, respecto de las realizadas en los años 2006 a 2010, al no aceptarse por esta Sala, los argumentos que utiliza la Inspección para rechazar lo pretendido por la reclamante en este punto.

Comentario personal:

En el número 55 de la Revista reseñábamos la reclamación nº 35-00927-2018, de fecha 30 de septiembre de 2020, resuelta por la Sala del TEARC en Las Palmas, referente a un procedimiento inspector iniciado tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015. En esta resolución la Sala de Las Palmas mantiene una interpretación discrepante con la que ahora expresa la Sala de SC de Tenerife. Sin perjuicio de que nos remitamos a la lectura íntegra de esta resolución de la Sala de Las Palmas, no está de más transcribir su conclusión final en la materia:

*En definitiva, a juicio de la Sala, para poder admitir la consignación ex novo, en el ejercicio 2013, de DIC de ejercicios prescritos (2010 y 2011 en este caso), resultaba indispensable, al menos, haber instado rectificaciones de autoliquidación (interruptivas de la prescripción) en relación a dichos ejercicios. El período de comprobación, de diez años, de los créditos fiscales está ligado a que dichos créditos (DIC en este caso) hayan sido efectivamente declarados, lo cual no sucede en este supuesto. Por ello, las deducciones no admitidas por la Inspección de los Tributos, no declaradas en su momento, ni siquiera estaría abiertas a comprobación bajo el paraguas de lo establecido en los referidos artículos 66 bis y 115. Y es que la falta de declaración en plazo de dichas deducciones, así como la no solicitud de rectificación de las autoliquidaciones, no supone el incumplimiento de un requisito meramente formal, sino que el proceder del contribuyente nos sitúa ante un incumplimiento esencial o sustancial, el cual no puede ser salvado en la forma y manera pretendida por la reclamante. En este sentido, al no haberse rectificado en plazo las declaraciones de 2010 y 2011, no se interrumpió la prescripción con relación a dichos ejercicios, con las consecuencias que ello implica, por ejemplo, a efectos de comprobación de los datos en ellas consignados.*

Como decimos, en la resolución que ahora nos ocupa la Sala de SC de Tenerife sostiene una interpretación distinta. De la exposición de esta Sala, ciertamente extensamente fundamentada, yo destacaría las remisiones que efectúa al Preámbulo de la Ley 34/2015 para dilucidar cuál es, en su opinión, la situación existente tras la entrada en vigor de dicha norma.

Recordemos que el apartado 4 artículo 106 de la Ley 58/2003 General Tributaria —más adelante (con efectos desde el 1 de enero de 2012, a raíz de la disposición final 1.uno.15 del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre) apartado 5 del mismo artículo— sentaba que:

*“ (...) en aquellos supuestos en que las bases o compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o cuotas pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la **exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron** la contabilidad y los oportunos soportes documentales”.*

Esta norma era la que venía aplicándose por la doctrina administrativa (por todas podemos citar, al TEAC en resolución de fecha 24 de septiembre de 2020, recaída en recurso de alzada

interpuesto por el interesado, número el 00-06293-2017, reseñada en el nº 56 de la Revista), para sentar que no cabe invocar en un ejercicio no prescrito la aplicación la deducción potencialmente generada en un ejercicio prescrito sin haberla hecho constar en la correspondiente autoliquidación.

No obstante, esta previsión, es decir, el apartado 5 del artículo 106 de la LGT, desaparece tras la reforma de la LGT operada por la Ley 34/2015.

La Disposición transitoria única de la Ley 34/2015, en su apartado 2, señala que:

*"Lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta Ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación".*

De lo anterior cabe colegir que es la fecha de desarrollo del procedimiento de comprobación o investigación la que determina la normativa aplicable en la materia que ahora nos ocupa, esto es, en lo que se refiere a deducciones que podrían haberse generado en ejercicios anteriores en que el derecho a liquidar se halla prescrito y cuya aplicación se invoca en ejercicios en que tal derecho no está prescrito (o bien el artículo 106.5 de la LGT, o bien, tras su desaparición, los artículos 66.bis, 115.1 y 2 y 70.3 de la LGT)

Para los procedimientos iniciados a partir de la entrada en vigor de la Ley 34/2015 (12/10/2015), o a aun iniciados antes, pero en los que no se hubiera formalizado la propuesta de liquidación, desaparece la exigencia expresa en el art. 106 de la LGT de la exhibición de la autoliquidación o liquidación en la que se hubiese consignado el crédito como presupuesto de su aplicación en un período posterior. Hemos de resaltar, para ser precisos, que hemos dicho que desaparece tal exigencia con base al artículo 106 de la LGT. Lo que hay preguntarse, pues, es si puede persistir la misma obligación, o algún impedimento relacionado con el instituto de la prescripción, con la regulación a la que da lugar la reforma introducida por la Ley 34/2015.

De la situación existente tras la Ley 34/2005, destacaremos el artículo 115 de la LGT que viene a sentar que la Administración puede calificar hechos acaecidos en períodos en que el derecho a liquidar está prescrito, al objeto de determinar sus efectos en ejercicios no prescritos y, particularmente, el artículo 66 bis de la LGT, el cual viene a disponer que el derecho a comprobar no prescribe, salvo en materia de créditos tributarios, para los cuales se establece una limitación de diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario establecido para presentar la autoliquidación correspondiente al período en que se generó el crédito fiscal. Precisa, eso sí, este artículo que, salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar que acabamos de mencionar no

afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron los referidos créditos fiscales, así como de la contabilidad, con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones de los mismos.

Como antes dijimos, para interpretar cuál es la situación existente en esta materia después de la reforma operada en 2015, la Sala del TEARC en SC de Tenerife acude al Preámbulo de la Ley 34/2015 cuando dice que:

*" La reforma incorpora una aclaración de carácter trascendente, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, enfatizando el distingo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos.*

*La Ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo.*

*Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.*

*Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar."*

De este Preámbulo la Sala de Tenerife deduce que, dentro del plazo de 10 años al que alude el apartado 2 del artículo 66 bis de la LGT, el contribuyente podrá acreditar, a través de cualquier medio de prueba válido en derecho, la procedencia de la deducción que quiera hacer valer

generada en ejercicios anteriores, mientras que, más allá de dicho plazo, se le impone imperativamente la obligación de aportación de la autoliquidación en la que se consignó la deducción correspondiente. En definitiva, lo que entiende la Sala de Tenerife es que, dentro del horizonte temporal de diez años desde que se realizó la actividad incentivable (en particular, la inversión) el obligado tributario puede acreditar y aplicar la deducción cualquier ejercicio en que el derecho a liquidar o a rectificar autoliquidaciones no esté prescrito con tal de probar su pretensión a través de los medios generales de prueba, siendo solo más allá de dicho horizonte temporal cuando deberá exhibir la autoliquidación en la que consignó la deducción (amén de la contabilidad), en el buen entender que, al mismo tiempo, esto es lo único que deberá aportar para acreditar su derecho.

Llegados a este punto pasaré a exponer mi opinión, a título exclusivamente personal, al respecto.

Hasta donde conocemos, la cuestión relativa a la invocación en el ejercicio en curso de la aplicación de deducciones por inversiones efectuadas en períodos pasados en los que el derecho a liquidar y a rectificar las autoliquidaciones está prescrito, sin haberse acogido en los mismos al incentivo, venía siendo abordada desde dos puntos de vista:

- Bien desde la perspectiva de que tal pretensión es posible, siempre que se efectúe dentro del plazo previsto por la norma para la aplicación de las deducciones pendientes. (Sin ánimo de ser exhaustivo, así lo ha interpretado la DGT para deducción por I+D+i. No obstante, el TEAC en alguna resolución ha entendido que dicho criterio lo mantiene la DGT exclusivamente para el I+D donde hace falta el informe previo).
- Bien desde que es necesario haber consignado la deducción en la autoliquidación correspondiente al ejercicio de realización de la actividad incentivada, primero, con apoyo en el artículo 106.5 de la LGT y, a partir de la Ley 34/2015, basándose directamente en la configuración misma del instituto de la prescripción, tal y como se regula en el artículo 66 y en los propios artículos 66 bis y 115 de la LGT.

Como se observa, la resolución que ahora nos ocupa, y apoyándose en el mismo artículo 66 bis, y más en concreto en el Preámbulo de la Ley 34/2015 que lo introduce, aporta una nueva (y tercera) interpretación. La Sala de Tenerife entiende aplicable el plazo de 10 años de artículo 66 bis de la LGT para comprobar créditos tributarios, haciendo descansar principalmente su apreciación, como decimos, en el Preámbulo de la Ley 34/2014 cuando en la misma se dice que con la reforma llevaba a cabo *“se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia*

*de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar".*

No obstante, en mi opinión particular, la interpretación de la Sala de Tenerife, pese a hallarse muy bien fundada, choca con una serie de dificultades que, también en mi opinión particular, no logra salvar.

Hemos de partir del dato de que el tenor literal del Preámbulo de la Ley 34/2015 no conduce necesariamente a las conclusiones que alcanza la Sala. Tal y como antes vimos, en el Preámbulo, primero se alude a que con la reforma se quieren superar los problemas interpretativos que se habían suscitado en este punto, dejando claro que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende a la del derecho a comprobar, el cual solo tendrá las limitaciones que pasan a introducirse para los créditos fiscales (es decir, lo que se recoge en el artículo 66 bis); después, se reconoce explícitamente la facultad de la Administración para comprobar y calificar hechos realizados en ejercicios respecto a los que el derecho a liquidar hubiese prescrito, pero con influencia en los ejercicios en que esté derecho no lo está (esto es, el artículo 115); y, finalmente, se dice que con ello se garantiza tanto el derecho de la Administración a comprobar como el del obligado tributario a beneficiarse de créditos fiscales o a solicitar la rectificación de autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.

¿No parece más bien que la mención que efectúa el Preámbulo a la solicitud de rectificación de autoliquidaciones se anuda a la comprobación administrativa de las mismas? Es decir, el Preámbulo parece aludir, tan solo, a que la Administración puede verificar los hechos acaecidos en un ejercicio en que el derecho a liquidar o a rectificar autoliquidaciones está prescrito, pero únicamente para verificar su influencia en un ejercicio en que tales derechos no lo están (prescritos), ya sea para liquidar o para resolver una solicitud de rectificaciones, pero en modo alguno afirma que el interesado pueda rectificar autoliquidaciones de un ejercicio prescrito, es decir, modificar su situación tributaria, al objeto de acogerse a un incentivo que no aplicó en su día, para invocar su aplicación en ejercicios posteriores.

Esta idea se confirma cuando las intenciones del Preámbulo se plasman en la ley positiva, por cuanto la norma finalmente reconoce la imprescriptibilidad del derecho a comprobar, salvo para los créditos tributarios, que se fija en diez años, mientras que no hace lo mismo con la posibilidad de rectificar las autoliquidaciones, ni tampoco del derecho a liquidar, que permanecen inalterados en su plazo de cuatro años.

Así las cosas, lo que debemos preguntarnos es si el artículo 66 bis ampara la invocación por parte del interesado de la aplicación, en ejercicios en que el derecho a liquidar o rectificar

autoliquidaciones no está prescrito, de deducciones que podrían potencialmente haberse generado en un ejercicio en que tales derechos sí lo están, sin haberse consignado la deducción en la autoliquidación del período en que se realizó la actividad incentivable (en particular, la inversión).

Pues bien, a este respecto, podemos traer a colación las consideraciones siguientes:

- Primero, podemos preguntarnos si la exigencia de la constancia de la deducción en la autoliquidación en que se acometió la inversión subsiste tras la reforma de la Ley 34/2015. Sabemos que ya no figura en el artículo 106 de la LGT. Pero ¿podría inferirse de otros artículos? Piénsese que el artículo 66 bis de la LGT (como también el artículo 39.6 de la LIS) hablan de *deducciones aplicadas o pendientes de aplicación*. Esta expresión parece dar a entender que se requiere que la deducción haya sido previamente liquidada o autoliquidada en el período de origen. Y esta idea se refuerza cuando leemos las previsiones acerca de los créditos generados hace más de diez años. La exigencia de la inclusión en la autoliquidación relativa al período de origen se explicita en el apartado tercero del artículo 66 bis, el cual prevé que, incluso habiendo transcurrido el ámbito temporal para su comprobación, el obligado tributario debe aportar la liquidación o autoliquidación en que se incluyeron las deducciones. En los ejercicios a los que se refiere apartado 3 de este artículo lo que hace el legislador es constreñir los únicos requisitos que son exigibles para acreditar su derecho, lo que queda bien claro cuando dice que el transcurso de los diez años **no afectará** a la obligación de aportación de la liquidación o autoliquidación en la que se incluyó la deducción. **Y si no afecta, es porque en los otros ejercicios también existe esta obligación.** De esta manera, la inclusión en la liquidación o autoliquidación del período de origen de la deducción es condición sine qua non para la existencia del derecho en todos los casos, y no solo en los del apartado 3 del artículo 66 bis, tal y como puede inferirse de la lectura conjunta del artículo. Esto es, en la norma actual también existiría la obligación de exhibición de la autoliquidación, en los mismos términos que el anterior 106.5 de la LGT, obligación aplicable a los todos los créditos tributarios con independencia al período en que potencialmente pudieran haberse generado, como puede inferirse ahora del artículo 66 bis.
- Tampoco podemos perder de vista la configuración esencial del instituto de la prescripción, puesta en relación con las facultades de comprobación que se extraen del artículo 66 bis de la LGT. En lo que se refiere a los créditos tributarios, la facultad de la Administración está limitada a si el crédito, generado en un ejercicio prescrito conforme al artículo 66 de la LGT, es aplicable o no en un ejercicio no prescrito. La Administración no puede liquidar el ejercicio prescrito, exigiendo una deuda dejada de ingresar, al entender, no solo que el

crédito no era procedente, sino, por ejemplo, que se ocultaron ingresos. Pues del mismo modo, tampoco puede el interesado considerar que el crédito generado fue superior. En ambos casos, tales pretensiones irían en contra del artículo 66 de la LGT. Invocar en un ejercicio no prescrito una deducción no reconocida como tal en el ejercicio de origen excedería de lo que es la comprobación de un crédito fiscal, puesto que, en puridad, requeriría dictar una liquidación con respecto al periodo en que se originó, actividad prohibida una vez transcurrido el plazo a que se refiere el artículo 66 de la LGT. Tanto la Administración como el obligado tributario dispusieron de un plazo de 4 años para dictar una liquidación, presentar una autoliquidación o instar la rectificación de la ya presentada, por lo que permitir en supuestos como el aquí analizado que se reconozca a posteriori el derecho a una deducción sería contrario a lo dispuesto en el artículo 66 de la LGT. Del mismo modo que la Administración no puede exigir una deuda, el contribuyente no puede pretender un mayor crédito.

- Asimismo, sería importante no llegar a resultados difícilmente entendibles en términos de racionalidad o coherencia. La LIS, en el apartado primero del artículo 26, exige expresamente que las BINs cuya compensación se pretende hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación, si condición o referencia alguna a su periodo de generación, siendo el apartado quinto de este artículo el que dice que, cuando se hayan generado más allá de un horizonte de diez años, al interesado, para acreditar la BIN cuya compensación pretende, le bastará únicamente con exhibir la liquidación o autoliquidación y la contabilidad de la que resulta aquella. (Es decir, que la constancia en una liquidación o autoliquidación es presupuesto necesario de la compensación de todas de las BINS. Lo que sucede es que las más recientes deben acreditarse conforme a las reglas generales de la prueba, mientras que para las más antiguas basta con su reflejo en la autoliquidación o liquidación y con que sean acordes con la contabilidad). Bien es cierto que el artículo 66 bis de la LGT se encarga de precisar que sus previsiones se entienden sin perjuicio de lo que establezca la norma propia de cada tributo, siendo que la LIS solo recoge expresamente, en su artículo 26, la obligación de constancia en una liquidación o autoliquidación para las BINs que pretendan ser objeto de compensación, sin que exista una previsión similar para las deducciones. Ahora bien, no es menos cierto que no parece tener mucho sentido un tratamiento tan diferente entre los dos principales créditos tributarios, lo que viene a apoyar la interpretación de que el tenor literal y la finalidad del artículo 66 bis de la LGT sienta la exigencia de la exhibición de la autoliquidación para todos los créditos, con independencia de su horizonte temporal.
- También hemos de partir que del dato esencial de que la Administración, al liquidar, no más suple lo que debió haber hecho el contribuyente. Es decir, las regularizaciones de la situación tributaria que efectúa la Administración se equiparan o coinciden con las que podría (o debería) realizar el interesado de haber instado la rectificación de su

autoliquidación. A este respecto puede ser ilustrativa la sentencia del **TS 3131/2021, de fecha 22/07/2021, recaída en recurso 118/2020**. La AN había reconocido que se podían generar bases negativas en periodos en que el derecho a liquidar o a rectificar autoliquidaciones se hallaba prescrito, a través de la autoliquidación de uno todavía no prescrito. **La sentencia de la AN partía, precisamente, al igual que hace ahora la Sala del TEARC en Tenerife, del Preámbulo de la Ley 34/2015**, cuando alude al plazo de los diez años de comprobación, para abrir la posibilidad de rectificar autoliquidaciones en dicho plazo. La referida STS no acoge la interpretación de la AN. Tampoco es ocioso añadir que tampoco parece acoger la tesis de que la pretensión podría hacerse dentro del plazo que la ley previera en cada caso para la aplicación o compensación (como sentó cierta doctrina administrativa para la deducción por I+D). En esta sentencia, el TS afirma que: *No cabe invocar la pretendida existencia en favor de los contribuyentes de un derecho –no proclamado en el ordenamiento jurídico ni decantado a través de principios generales del ordenamiento, que tampoco se alegan como tales-, en virtud del cual la norma contenida del art. 66.bis.1 LGT -al margen de los evidentes problemas de aplicabilidad, posterior a los hechos- traslada en favor del contribuyente una facultad paralela de autocomprobar los mismos ejercicios afectados por la dimensión temporal de la regularización –o por la norma especial sobre prescripción-. Baste para ello, además del déficit de razonamiento al respecto, que el precepto aludido se refiere a la prescripción de la facultad de comprobación que incumbe a la Administración, que es una institución naturalmente ajena a la de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones y a su régimen completo y cerrado de prescripción (art. 66.c). (...). La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, como aquí el 2012-2013, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto.*

Por último, me gustaría añadir una consideración adicional. La Sala del TEAR, si bien no como un fundamento que no parece el principal de su resolución, también alude a que el interesado insta la aplicación de la DIC no autoliquidada correspondiente a inversiones acometidas en ejercicios prescritos, debido a que tales inversiones no se consideraron válidas por la Inspección para consolidar las obligaciones de materialización y/o mantenimiento asociadas a la RIC. Esto es, que el contribuyente no afectó la inversión a la DIC, porque lo hizo a la RIC.

En mi opinión particular, para que una conducta o inversión sea válida para acogerse a un incentivo fiscal ha de venir, justamente, incentivada o motivada por el mismo. Subvertiría la

esencia de los incentivos que conductas realizadas sin la intención inicial de cumplir los compromisos ulteriores que usualmente conlleva haber disfrutado del ahorro tributario, pretendan sobrevenidamente acogerse a aquellos (a los incentivos fiscales) por el único motivo de evitar una regularización. Como decimos, dar pábulo a estas pretensiones supondría desnaturalizar los incentivos pues se acogerían a ellos conductas en modo alguno habrían sido estimuladas por los mismos. Y desde esta perspectiva, ha de reconocerse que, cuando menos, en el caso que ahora nos ocupa (DIC en la modalidad de DAF en lugar de RIC por las mismas inversiones) sí podría apreciarse una cierta conducta acorde con la finalidad de estas dos figuras del REF, ya que ambas pretenden estimular la toma de decisiones productivas en Canarias.

**DIC. DAFN. Desde el 2007 al 2014, los requisitos objetivos de la LIRPF no son predicables, en el ámbito de este incentivo en el IS, para que el arrendamiento de inmuebles constituya una actividad económica.**

- Reclamación nº 38-02059-2017, de fecha 13 de agosto de 2021. Sala Desconcentrada en SC de Tenerife. Primera instancia general.

En síntesis, una entidad se arrienda un complejo hotelero. El contrato es de arrendamiento de negocio. La Inspección, y también el TEAR, entiende que su correcta calificación es de arrendamiento de inmuebles, entre otras razones porque se cede el complejo sin haber sido antes explotado por el arrendador.

La entidad arrendadora considera que por la inversión en el complejo que luego cede en arrendamiento genera el derecho a aplicar la DIC.

La Inspección considera que dicha inversión no es apta para generar la deducción por cuanto uno de los presupuestos de este incentivo fiscal es que aquella (la inversión) se encuentre afecta a una actividad económica, siendo que el complejo hotelero (el inmueble) no cumple esta condición, habida cuenta que, entre otros aspectos, se destina al arrendamiento sin contar para ello con una persona empleada. Adicionalmente, la Inspección también añade que, al margen de que no se cumplirán los requisitos objetivos exigidos para el arrendamiento de inmuebles, la actividad de arrendamiento tampoco merecería la consideración de económica, toda vez que no comporta la necesaria ordenación de medios productivos, derivados de una carga de trabajo suficiente, la no asunción del riesgo empresarial y la habitualidad consustancial a aquella.

El TEARC comienza señalando que la normativa que regula la DIC es la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995. Una vez dicho esto, llama la atención sobre las diferencias que existen entre las normas que regulan la RIC y la DIC.

La RIC se regula en el artículo 27 de la Ley 19/1994. Y este artículo se remite expresamente al artículo 27.2 de la Ley 35/2006 del IRPF en cuanto a los requisitos que debe reunir una actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

Sin embargo, continúa diciendo el Tribunal, la DIC es otro incentivo diferente, por lo que en su opinión lo que procede es aplicar lo dispuesto en la reciente resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, 00/02841/2019, de fecha 23/03/2021, que vino a cambiar su anterior criterio mantenido hasta el momento, respecto de los requisitos para la calificación en el Impuesto sobre Sociedades de una actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica. Dicha resolución recoge en su Fundamento de Derecho SEXTO, lo siguiente (la negrita y el subrayado son del Tribunal):

*" SEXTO.- Vamos por tanto a analizar si, en el ejercicio a que se refieren estas actuaciones, era procedente o no la remisión al artículo 27 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, el cual dice así:*

*<<1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios...*

*2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que, en el desarrollo de la actividad, se cuente al menos con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad b) Que, para la ordenación de aquélla, se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.>>*

El concepto de actividad económica en el IRPF ha variado a lo largo de los años. Pero, al menos en 2006 y sucesivos, hasta 31-12- 2014, en lo que a la actividad de arrendamiento se refiere, la redacción es la misma. **Hubo una época, hasta 31- 12-2006, en que, como bien dice la sociedad recurrente, estaba vigente el régimen de sociedades patrimoniales, y para definir lo que había de considerarse actividad económica en el Impuesto sobre Sociedades se producía una remisión expresa al IRPF. Después de un salto en el tiempo, entre 01-01-2007 y 31-12 2014, -en que la remisión no estaba prevista y el TRLIS no contenía una definición de actividad empresarial-, el artículo 5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en vigor desde el 1 de enero de 2015, vino a definir lo que había de entenderse por rendimientos de actividades económicas, y lo hace en el mismo sentido que la LIRPF.**

**Pues bien, este TEAC, y para ese período intermedio, ha venido considerando correcta, para las sociedades, la remisión hecha por la inspección al artículo 27 de la LIRPF, lo cual se justificaba, entre otras, en las resoluciones R.G.: 8591/15, dictada el 14-05-2019; R.G.: 1343/15, de 16-07-2018; o R.G.: 622/16 de 05-07-2016, como sigue:** <<... consideramos conveniente hacer mención a la incorporación en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en vigor desde el 1 de enero de 2015, del concepto de actividades económicas. Así lo anuncia, en efecto, el Preámbulo de la Ley: "En la regulación del hecho imponible, se incorpora el concepto de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y siendo éste el Impuesto que grava por excelencia las rentas de este tipo de actividades, contenga una definición al respecto, adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas".

El artículo 5.1 de dicha Ley 27/2014, dispone:

"Artículo 5. Concepto de actividad económica y entidad patrimonial.

1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

**2. En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa (...)"**

*Esta redacción no presenta diferencias relevantes respecto de la contenida en el artículo 27 de la Ley 35/2006 (...).*

*Como ya hemos declarado en resolución, R.G.: 622/16 de 05-07-2016, dictada en unificación de criterio, las propias palabras empleadas por la Ley 27/2014 en su Preámbulo permiten considerar que la expresión "actividad económica" utilizada en el Impuesto sobre Sociedades antes de la entrada en vigor de la citada norma, debía ser entendida en los términos utilizados por la normativa reguladora del IRPF.*

*"... Es decir, el hecho de que la definición de actividad económica que incorpora la Ley 27/2014 en su articulado no difiera de modo relevante de la contenida en la Ley 35/2006 y que tal incorporación se haga porque resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y que es el que grava por excelencia tales rentas, contenga una definición al respecto, permiten concluir que con anterioridad a la Ley 27/2014 el concepto de "actividad económica" empleado en las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades necesariamente debía ser interpretado conforme dispone la normativa del IRPF. Y es que no tendría ningún sentido que el legislador hubiera permitido un vacío legal renunciando a definir el concepto de "actividad económica" en el Impuesto sobre Sociedades, impuesto que, como dice el Preámbulo de la Ley 27/2014, no sólo tiene por finalidad gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, sino que, por ende, es el impuesto que grava por excelencia tales rentas, si no fuera porque tal concepto ya estaba definido en otro impuesto directo que, aun recayendo sobre personas físicas, grava también las rentas empresariales, como es el IRPF. La constatación de la incorporación a la Ley 27/2014 de un concepto de "actividad económica" sin diferencias relevantes respecto al contemplado en el IRPF conduce a la conclusión de que dicho concepto debía ser entendido hasta entonces en los términos como estaba regulado en las leyes del IRPF.*

*A idéntica conclusión conduce una interpretación sistemática e integradora del ordenamiento jurídico conforme a lo señalado en los artículos 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre... (R.G.: 8591/2015, de 14-05-2019).*

***Ahora bien, el Tribunal Supremo, en fecha 11-03-2020, ha dictado sentencia en el recurso 6299/2017 (al que se refería el recurrente en sus alegaciones). En ella se remite a otra de 18-07-2019 (rec. cas. 5873/2017) en la que se había pronunciado en un supuesto similar en el que se identificaba la misma cuestión de interés casacional.***

*En la sentencia de 18-07-2019 dice que, durante muchos ejercicios, a las empresas de reducida dimensión se les había aplicado un tipo de gravamen específico, más reducido que el general, siempre que la cifra de negocios no superara determinado importe.*

***Dice también que, el Tribunal Supremo, -antes de esa fecha-, no se había pronunciado sobre regularizaciones referidas a ejercicios afectados por la modificación efectuada en el TRLIS por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que deroga el régimen fiscal especial de las sociedades patrimoniales. (Régimen que vino a sustituir al anterior régimen de transparencia fiscal, con la finalidad de evitar diferimiento de la tributación, por parte de las personas físicas, de las rentas procedentes de bienes y derechos no afectos a actividades económicas mediante la interposición de una sociedad.)***

*En el artículo 61.1 (derogado) del TRLIS se decía:*

*<<1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurran las circunstancias siguientes:*

*a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.*

*Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad [...]."*

***Dice textualmente el Alto Tribunal en la sentencia de 18-07-2019, que venimos comentando:***

*<<No se discute aquí y ahora acerca del concepto "cifra de negocios" (Cfr. A título de mero ejemplo, STS de 20 de diciembre de 2017, rec. 3153/2016 y STS de 8 de junio de 2015, rec.1819/2014), únicamente se discute acerca de si se realizan actividades económicas, por parte de una determinada sociedad, la hoy recurrente en dos ejercicios concretos, el 2010 y el 2011. Aunque estamos en el Impuesto sobre sociedades, se pretende por la administración aplicar, y ello lo refrenda la sentencia recurrida, el concepto de actividades económicas que rige en otro impuesto, el IRPF, sin haber una habilitación expresa. Es cierto que tanto el IS como el IRPF gravan la renta, pero ello no quiere*

**decir que eso conduzca inexorablemente a su equiparación en el aspecto que nos ocupa. A partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2007 no es posible hacer extensivo al IS lo previsto en el IRPF en ese concreto aspecto.** Qué duda cabe que se ha producido una ampliación del ámbito de aplicación subjetiva del régimen especial de empresas de reducida dimensión, ampliación que esta Sala considera que es voluntad de legislador y que está en consonancia, puesto que ello se produce simultáneamente, con la derogación del régimen de empresas patrimoniales. Si el legislador quería que a las sociedades de mera tenencia de bienes no se les aplicará el régimen de entidades de reducida dimensión debería

haberlo dicho de manera expresa, puesto que su silencio nos lleva a la interpretación que se acaba de apuntar.

Y finaliza el Tribunal Supremo diciendo que, dada la reforma operada en el TRLIS por la Ley 35/2006, del IRPF:

*<<...ya no se puede condicionar la aplicación de los beneficios fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII del TRLIS que realicen actividad de arrendamiento de inmuebles, a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiendo por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley, cuando se trate de actividad económica de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del TRLIS.*

*En la STS de 11-03-2020 (rec. 6299/2017), (a la que se refiere el recurrente sus alegaciones) se dice, al igual que en la sentencia anterior, <<(...) que la evolución legislativa del Impuesto sobre Sociedades, la finalidad de la supresión del régimen de sociedades patrimoniales y la normativa contenida en el TRLIS, no avalan el establecimiento de distinciones en función del objeto social o cualquier otra circunstancia a la hora de acogerse a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en los artículos 108 y ss, incluida la aplicación de un tipo de gravamen inferior al general previsto en el artículo 114 del TRLIS. **Menos aún, cuando la exigencia se basa en una norma (artículo 27.2 LIRPF) sólo aplicable a los rendimientos obtenidos por personas físicas que desarrollen una actividad empresarial por cuenta propia, sin que resulte admisible una interpretación analógica para aplicarla a las personas jurídicas>>.***

*Y en la STS de 02-07-2020 (rec. nº. 6300/2017) a la que también se refiere el recurrente en sus alegaciones se concluye que:*

<<A la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido, hemos de responder que ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiendo por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades">>.

En el mismo sentido podemos citar, entre otras, las SSTs de 03-06-2020, (recs. 3246/2019 y 4411/2018); de 19-05-2020 (rec. 4236/2018) o de 28-05-2020 (rec 2502/2019).

**En definitiva, vista la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, el TEAC debe cambiar el criterio que venía manteniendo a la hora de determinar (para el período 2007 a 2014), si una empresa dedicada al arrendamiento de inmuebles era o no de reducida dimensión; criterio que consistía en considerar aplicable en el Impuesto sobre Sociedades el concepto establecido en el artículo 27 de la Ley de IRPF.**

Así, ante la inexistencia de norma expresa, siguiendo lo resuelto por el Alto Tribunal, no se puede negar el acceso al régimen especial de empresas de reducida dimensión a una sociedad mercantil que se dedique al arrendamiento de inmuebles, es decir, a actividades económicas en el sentido jurídico-mercantil del término, so pretexto de que carece de local y de empleados, requisitos establecidos en la Ley de IRPF.

Por consiguiente, este Tribunal Central estima la alegación efectuada por la interesada en el sentido de considerar que no es procedente la remisión al artículo 27 de la LIRPF para determinar que, sólo si se cumplen los requisitos de local afecto y persona empleada a jornada completa, se puede entender que la actividad de arrendamiento de inmuebles es empresarial o económica."

En resumen, concluye el TEAR, la citada Resolución del TEAC, apoyándose en los argumentos del Tribunal Supremo, establece un cambio de criterio, señalando, lo

siguiente: para el periodo 2007 (la Ley 35/2006 hace desaparecer el régimen de entidades patrimoniales) a 2014 (a partir de 2015 entra en vigor la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 5 contiene una definición de actividad económica) **no es procedente que en el Impuesto sobre Sociedades se remita al artículo 27 de la Ley 36/2005, del IRPF, para determinar que, solo si se cumplen los requisitos de "local y empleado", se puede entender que la actividad de arrendamiento de inmuebles es empresarial o económica. Una actividad empresarial se define como la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, por lo que habrá que estar al caso concreto de tal forma que factores tales como, entre otros, la existencia o no de local, la existencia o no de empleado o el volumen de trabajo que genere la actividad de arrendamiento de inmuebles determinen si, a la vista del conjunto, existe o no una organización empresarial relativa al arrendamiento de inmuebles.** Criterio que se reitera en el RG 2193/19 de esta misma fecha si bien matizando en ella que, **por lo que a la reserva para inversiones en Canarias se refiere, el criterio expuesto sólo tiene repercusión para el ejercicio 2006, ya que, la Ley 12/2006, modificó el artículo 27 de la Ley 19/1994, del Régimen Fiscal de Canarias, introduciendo en lo que aquí interesa, una remisión expresa al artículo 27.2 de la Ley 35/2006.**

Comentario personal:

De nuevo esta resolución de la Sala de TEAR de Canarias en SC de Tenerife trae a colación una cuestión relevante, a la par que introduce una serie de interpretaciones que merece la pena comentar.

Para poder contemplar el tema en toda su dimensión puede ser oportuno detenerse en los antecedentes legislativos.

1.- En materia de IRPF:

- 1.1.- Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 18, señalaba que se considerarían rendimientos de actividades profesionales o empresariales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital

conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supusieran por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, especificando que, en particular, se entenderían incluidos entre dichos rendimientos los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, comerciales, de servicios, mineras, profesionales y artísticas.

- 1.2.- Los requisitos de local y empleado como elementos delimitadores de la naturaleza económica en las actividades inmobiliarias se introducen en la Ley 18/1991 del IRPF (art. 40.Dos) para dotar de seguridad jurídica a la hora de determinar cuándo unas rentas habían de calificarse, o bien como procedentes del capital inmobiliario (en el arrendamiento de inmuebles) o como alteraciones patrimoniales (en la compraventa de inmuebles), o bien como rendimientos de actividades económicas, calificación de gran trascendencia pues el encaje en una u otra fuente de renta presenta en el IRPF importantes consecuencias prácticas. La intención del legislador no dejaba lugar a dudas. En estos casos, la frontera entre la gestión de un mero patrimonio personal y el desarrollo de una actividad económica es difusa y surgía la imperiosa necesidad de que pudiéramos disponer de unos linderos certeros para llevar a cabo tal calificación, de manera que únicamente cuando para la gestión de la actividad se dispusiera de empleado y local las rentas derivadas del arrendamiento y compraventa de inmuebles podrían ser consideradas económicas.
- 1.3.- La situación continuó en los mismos términos bajo la Ley 40/1998 (art. 25.2) hasta que con la Ley 35/2006 del IRPF (art. 27.2) la delimitación objetiva (local y empleado) pasa a constreñirse únicamente al arrendamiento de inmuebles, dejando de aplicarse a la compraventa inmobiliaria, cuya posible naturaleza empresarial pasa a quedar subsumida en la definición genérica de las actividades económicas (la ordenación por cuenta propia de factores productivos con el fin de poner un bien o servicio en el mercado del art. 27.1).
- 1.4.- Mediante Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en vigor desde el 01/01/2015, se modifica el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006 del IRPF, en el sentido de que deja de exigirse la existencia de local exclusivo, bastando para que el arrendamiento de inmuebles merezca la consideración de económica con que para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

## 2.- En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades:

- 2.1.- La Ley 61/1978 del IS, en vigor hasta el 31/12/1994.

Contenía una definición de actividad económica, en el artículo quinto referente a las exenciones, que coincidía con la contenida en la Ley 44/1978 del IRPF: *A estos efectos, se entenderán rendimientos de una explotación económica todos aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.* Por tanto, no se incluye ninguna mención específica para al arrendamiento (o compraventa) de inmuebles, ni tampoco ninguna definición específica de las actividades económicas, seguramente partiendo de la premisa de que todas sociedades mercantiles, por definición, tienen por objeto el desarrollo de una explotación de tal naturaleza.

Por otro lado, la Ley 61/1978 (artículo 19) regulaba un régimen de transparencia fiscal, aplicable en determinadas circunstancias, y entre otras, a las sociedades de mera tenencia de bienes, tal y como se definían en el artículo 12 de la Ley 44/1978 del IRPF. (Eran entidades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo no estaba afecto a actividades económicas).

[Por tanto, para calificar a una sociedad como de mera tenencia de bienes, la Ley 61/1978 del IS se remitía a la Ley entonces vigente en el IRPF (Ley 44/1978) en la cual, como antes vimos, no se contenía una previsión específica para el arrendamiento (o compraventa) de inmuebles. Los requisitos específicos esta materia no se introducen hasta la Ley 18/1991 del IRPF (art. 40.Dos), por lo que, en principio, existieron unos años durante los cuales el literal del artículo 19 de Ley 61/1978 del IS se remitiría a una LIRPF derogada, estando ya vigente la nueva Ley 18/1991 del IRPF donde sí se exigía local y empleado para que el arrendamiento (y compraventa) de inmuebles albergaran naturaleza económica. Se podría colegir, pues, que la remisión que efectuaba la Ley 61/1978 se refería a esta última, esto es, a la Ley 18/1991 desde la entrada en vigor de esta última].

## 2.2.- Bajo la vigencia de la Ley 43/1995, en vigor desde el 01/01/1995 hasta 11/03/2004.

Se contemplaba el régimen de transparencia fiscal aplicable, a groso modo, a las sociedades de mera tenencia de bienes y de valores, así como a las entidades cuyos ingresos procedieran de actividades profesionales, artísticas o deportivas.

Las sociedades de mera tenencia de bienes eran aquellas en que más de la mitad de su activo no estaba afecto a actividades empresariales o profesionales, tal y como se definían en el artículo 40 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en el cual, como antes dijimos, ya existía a una delimitación objetiva

para el arrendamiento de inmuebles). Igualmente, para determinar si un elemento patrimonial se encontraba o no afecto a actividades empresariales o profesionales, se efectuaba una remisión a lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Mediante la Ley 46/2002, se suprime el régimen de transparencia fiscal y se sustituye por el de las sociedades patrimoniales. La reforma supuso la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedieran de actividades profesionales, artísticas o deportivas, mientras que a las conocidas como entidades de cartera o de mera tenencia de bienes se les pasaba a aplicar el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales. En síntesis, las sociedades patrimoniales tributaban aplicando lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la determinación e integración de la base imponible, de tal forma que la base imponible de este tipo de entidades se dividía en dos, la parte general y la parte especial, resultando de aplicación a la primera un tipo del 40 por 100, y a la segunda un tipo del 15 por 100, sin realizar, a diferencia de lo que sucedía en el régimen de transparencia, ninguna imputación a sus socios. En el régimen de las sociedades patrimoniales, para determinar si existía actividad económica o si un elemento patrimonial se encontraba afecto a la misma, se efectuaba una remisión expresa a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, la Ley 43/1995 regulaba, entre los regímenes especiales, el régimen de las empresas de reducida dimensión, sentando como presupuesto de su aplicación no superar una determinada cifra de negocios, sin mención, al menos expresa, a la necesidad de realizar una actividad económica.

De forma parecida a lo que sucedía en la Ley 61/1978, la Ley 43/1995 contenía una definición de actividades económicas en el régimen especial de las entidades parcialmente exentas: *se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*. En esta definición, por tanto, no se contenía ninguna mención específica a los requisitos objetivos predicables para el arrendamiento (o compraventa) de inmuebles.

2.3.- Durante la aplicación del TRLIS aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, en vigor desde 12/03/2004 hasta el 31/12/2014.

Continúa aplicándose el régimen de las sociedades patrimoniales, en el cual, como acabamos de decir, para determinar si existía actividad económica o si un elemento patrimonial se encontraba afecto a ella, se efectuaba una remisión expresa a lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, el régimen de las sociedades patrimoniales se deroga, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, por la Ley 35/2006.

Por otro lado, el TRLIS seguía regulando un régimen especial para las empresas de reducida dimensión, las cuales se definían en función de su cifra de negocios, sin mención, al menos expresa, a la necesidad de que realizaran una actividad económica.

Al igual que la Ley 43/1995, el TRLIS solo contenía una definición de actividad económica en el régimen especial de las entidades parcialmente exentas *(se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios)*, sin mención específica a requisitos aplicables para el arrendamiento o compraventa de inmuebles.

#### 2.4.- En lo que respecta a la Ley 27/2014 del IS, en vigor desde el 01/01/2015.

En el Preámbulo se señala que: *“En la regulación del hecho imponible, se incorpora el concepto de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y siendo este el Impuesto que grava por excelencia las rentas de este tipo de actividades, contenga una definición al respecto, adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas. Asimismo, se introduce el concepto de entidad patrimonial, que toma como punto de partida a las sociedades cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, si bien se acomoda a las necesidades específicas de este Impuesto”.*

En el artículo 5 se contiene un concepto de actividad económica, que coincide el contemplado en el IRPF, incluida la mención específica, con exigencia de requisito objetivo (empleado) para el arrendamiento de inmuebles, si bien se precisa que la apreciación de la actividad económica se efectuará teniendo en cuenta el grupo al que, en su caso, pertenezca el contribuyente. En el mismo artículo, se vuelve a introducir la categoría de

las sociedades patrimoniales, entendiéndose por tales aquellas que no realizan una actividad económica porque más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto, en los términos del mismo artículo 5, a una actividad económica.

Para las sociedades patrimoniales no se contempla un régimen especial, sino que a lo largo del articulado se van introduciendo una serie de menciones a las mismas, como, en particular, que las sociedades patrimoniales no podrán aplicar los incentivos del régimen especial de las empresas de reducida dimensión.

Hasta aquí la evolución normativa. Una vez expuestos estos antecedentes legislativos, pasaremos a referirnos a continuación a la interpretación que emana del TS y del TEAC.

1.- El TS, en sentencias de 18-07-2019 (rec. cas. 5873/2017) y de 11-03-2020, (rec. 6299/2017), al objeto de dilucidar si las entidades que no desarrollan actividades económicas pueden acogerse a los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión, ha venido a sentar, en síntesis, lo siguiente:

- 1.1.- En el ámbito del IS [ya desde la Ley 61/1878] empezaron a contemplarse normas específicas para las sociedades que no desarrollaban actividades económicas (sociedades de mera tenencia de bienes o sociedades patrimoniales). A los efectos de la calificación de una sociedad como de mera tenencia de bienes o patrimonial —en cuanto a que no desarrollara o su patrimonio no se hallara afecto a una actividad económica— la normativa del IS se remitía expresamente a la del IRPF (la cual, como sabemos, desde la Ley 18/1991, contempla unos requisitos objetivos para que el arrendamiento de inmuebles pueda tener la consideración de económico).
- 1.2.- Al mismo tiempo, desde la Ley 43/1995 del IS se regula un régimen especial, con unos incentivos o normas específicas, aplicable a las empresas de reducida dimensión (ERD). En este régimen, como hemos dicho, más allá de la mención en su título a que se aplica a “empresas” y a la delimitación de su ámbito en función de una “cifra de negocios”, no hay referencia expresa a que deba desarrollarse una actividad empresarial, es decir, económica, por parte de los sujetos que aplican el mismo. [Hay que apuntar que la práctica y la doctrina administrativa, venían entendiendo que las entidades de mera tenencia o puramente patrimoniales no podían aplicar el régimen de las ERD, precisamente, por no desarrollar actividad empresarial alguna. Por todas, podemos citar la Resolución del TEAC de fecha 30/05/2013, recaída en recurso extraordinario para la unificación de criterio 00/2398/2012, en la cual se concluye que, si una entidad no tiene cifra de negocios porque no ejerce ninguna actividad económica, no puede considerarse como empresa de reducida dimensión y, consecuentemente, no podrá aplicarse los incentivos fiscales previstos en dicho régimen especial].

- 1.3.- El régimen de las sociedades patrimoniales se deroga, con efectos para los períodos impositivos que se inician a partir de 1 de enero de 2007, por la Ley 35/2006, pero sin modificación alguna en la regulación del régimen de las empresas de reducida dimensión. De ello deduce el TS que fue voluntad del legislador ampliar el ámbito subjetivo del régimen especial de las empresas de reducida dimensión. Si el legislador hubiera querido que a las sociedades patrimoniales (o de mera tenencia de bienes) no se aplicaran los incentivos de las empresas de reducida dimensión lo habría dicho de modo expreso tras la derogación del régimen de las sociedades patrimoniales, de modo que su silencio es expreso de lo contrario. No es sino a partir del 2015, con la Ley 27/2014, que el legislador vuelve a introducir en la LIS el concepto de sociedades patrimoniales, indicando, ahora sí, que a las mismas no les son aplicables los incentivos del régimen especial de reducida dimensión.

En definitiva, el TS sienta que desde el 01/01/2007 (momento en que desaparece el régimen de las sociedades patrimoniales) hasta el 01/01/2015 (fecha que vuelven a introducirse el concepto de sociedades patrimoniales) los incentivos de las ERD son aplicables a las sociedades que no desarrollan actividades económicas, pues el legislador no las excluyó expresamente del ámbito de aquel régimen especial (del de las ERD). Es decir, el TS vendría a considerar que el dato de que en el título régimen especial de las ERD se utilice el término “empresas”, o que su ámbito se defina en función de una “cifra de negocios”, no implica que hayan de quedar fuera del mismo aquellas entidades que no desarrollan una actividad económica, por cuanto, de ser así, una vez suprimido el régimen especial de las sociedades patrimoniales que sujetaba a estas a un régimen específico (similar a la tributación en el IRPF, tributando al 40 por 100 la base imponible general), la ley debería haber excluido expresamente a las sociedades de mera tenencia de bienes de aquel régimen (el de las ERD), de forma que, no habiéndolo hecho así, esta circunstancia es expresiva de la voluntad del legislador de no excluir a lo que antes eran las sociedades patrimoniales de los incentivos previstos para las ERD.

Una vez expuesto que lo que ha sentado el TS acerca del régimen de las ERD, hemos de preguntarnos si de veras el Alto Tribunal, como *ratio decidendi*, ha dicho que no se pueda acudir en ningún caso, como criterio interpretativo, al concepto de actividad económica que sienta la normativa del IRPF, de ser necesario dilucidar en el ámbito societario cuándo se desarrolla una actividad económica o cuando un elemento patrimonial se halla afecto a la misma. Volveremos a ello más adelante, pero podemos adelantar que, en nuestra opinión particular y pesar de que en la sentencia se deslizan ciertas apreciaciones *obiter dicta*, lo que ha resuelto el TS es una única cuestión: que con la derogación del régimen de las sociedades patrimoniales se amplió el ámbito subjetivo del régimen de las ERD para incluir en el mismo a estas (a las sociedades patrimoniales). Y si se amplía es, precisamente, porque antes no las incluía.

2.- La interpretación del TS ha sido asumida por el TEAC, en resolución de fecha 23/03/2021, 00/02841/2019, modificando el criterio que hasta entonces había mantenido en la materia. Pasa ahora a interpretar el Tribunal Central que, durante el período 2007 a 2014, y al objeto de si resultan o no aplicables los incentivos del régimen especial de reducida dimensión, no es procedente la remisión al artículo 27 de la LIRPF, para entender que, solo si se cumplen los requisitos de local afecto y persona empleada a jornada completa, la actividad de arrendamiento de inmuebles será empresarial o económica. Más en concreto el TEAC dice que: *“En definitiva, vista la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, el TEAC debe cambiar el criterio que venía manteniendo a la hora de determinar (para el período 2007 a 2014), si una empresa dedicada al arrendamiento de inmuebles era o no de reducida dimensión; criterio que consistía en considerar aplicable en el Impuesto sobre Sociedades el concepto establecido en el artículo 27 de la Ley de IRPF. Así, ante la inexistencia de norma expresa, siguiendo lo resuelto por el Alto Tribunal, no se puede negar el acceso al régimen especial de empresas de reducida dimensión a una sociedad mercantil que se dedique al arrendamiento de inmuebles, es decir, a actividades económicas en el sentido jurídico-mercantil del término, so pretexto de que carece de local y de empleados, requisitos establecidos en la Ley de IRPF. Por consiguiente, este Tribunal Central estima la alegación efectuada por la interesada en el sentido de considerar que no es procedente la remisión al artículo 27 de la LIRPF para determinar que, sólo si se cumplen los requisitos de local afecto y persona empleada a jornada completa, se puede entender que la actividad de arrendamiento de inmuebles es empresarial o económica.”*

En realidad, si leemos con detenimiento la resolución del TEAC, lo que deberíamos colegir es que, en el período 2007 a 2014, las sociedades que no desarrollan una actividad económica (lo que antes se llamaban sociedades de mera tenencia de bienes o patrimoniales, como podría ser el caso de una entidad que se dedica al arrendamiento de inmuebles sin la infraestructura objetiva que sienta la normativa del IRPF), pueden aplicar los incentivos de las empresas de reducida dimensión. Al igual que el TS, esto y no ninguna otra cosa, es lo único que resuelve el TEAC. Ciertamente es que el TEAC, en su conclusión final termina diciendo que, entre 2007 y 2014, no es procedente la remisión a la norma del IRPF para determinar que, solo si concurre la infraestructura objetiva que la misma contempla, se puede entender que la actividad de arrendamiento de inmuebles es económica. No obstante, insisto que tal afirmación, al igual que las del TS, han de ponerse en el contexto de lo que resuelven, que es únicamente la ampliación del ámbito subjetivo del régimen de las ERD, incluyendo dentro del mismo a las sociedades patrimoniales durante el período que no existió un régimen específico para las mismas.

Por tanto, quizá pueda ser un poco precipitada la conclusión que alcanza la Sala del TEAC en Tenerife en la resolución que ahora nos ocupa, en orden a negar la aplicación de los criterios que sienta la normativa del IRPF para aspectos ajenos al ámbito subjetivo del régimen de las ERD, cuando, por las razones que sean, es imprescindible determinar en el ámbito del IS si se desarrolla

o no una actividad económica, como sucede en la aplicación de incentivos fiscales asociados a la realización de actividades económicas o inversiones afectas a las mismas.

Hay que reconocer, en cualquier caso, que el TS para llegar a su conclusión (sobre el ámbito subjetivo de las ERD) utilizó expresiones como las que resalta la Sala del TEARC en Tenerife en la resolución que ahora reseñamos. En este orden, dijo el Supremo (insistimos, solo para analizar el ámbito subjetivo del régimen de las ERD) que *“aunque estamos en el Impuesto sobre sociedades, se pretende por la administración aplicar, y ello lo refrenda la sentencia recurrida, el concepto de actividades económicas que rige en otro impuesto, el IRPF, sin haber una habilitación expresa. Es cierto que tanto el IS como el IRPF gravan la renta, pero ello no quiere decir que eso conduzca inexorablemente a su equiparación en el aspecto que nos ocupa. A partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2007 no es posible hacer extensivo al IS lo previsto en el IRPF en ese concreto aspecto”* o que *“la evolución legislativa del Impuesto sobre Sociedades, la finalidad de la supresión del régimen de sociedades patrimoniales y la normativa contenida en el TRLIS, no avalan el establecimiento de distinciones en función del objeto social o cualquier otra circunstancia a la hora de acogerse a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en los artículos 108 y ss, incluida la aplicación de un tipo de gravamen inferior al general previsto en el artículo 114 del TRLIS. Menos aún, cuando la exigencia se basa en una norma (artículo 27.2 LIRPF) sólo aplicable a los rendimientos obtenidos por personas físicas que desarrollen una actividad empresarial por cuenta propia, sin que resulte admisible una interpretación analógica para aplicarla a las personas jurídicas”*. No puede negarse, pues, que el TS habla de que no es admisible una aplicación analógica del concepto de actividad económica que recoge la LIRPF. Pero, al mismo tiempo, tampoco debemos olvidar que el TS puntualiza que tal analogía no es admisible solo para hacerla operar **“de modo inexorable”** y, lo repetimos una vez más, **a los solos efectos de determinar el ámbito subjetivo del régimen especial de las ERD**.

Otro tanto se puede decir de la resolución del TEAC de fecha 23/03/2021, 00/02841/2019. Pese a que manifiesta que *“no es procedente la remisión al artículo 27 de la LIRPF para determinar que, sólo si se cumplen los requisitos de local afecto y persona empleada a jornada completa, se puede entender que la actividad de arrendamiento de inmuebles es empresarial o económica”*, tal afirmación se refiere tan solo a los efectos de delimitar el ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial de las ERD, el cual quedaría ampliado a las sociedades que no desarrollan actividades económicas tras la desaparición del régimen de las sociedades patrimoniales.

Sin embargo, como venimos diciendo, al margen lo anterior (es decir, al margen del ámbito subjetivo del régimen de las ERD), es indudable que, en el ámbito del IS y más en particular en el de los incentivos fiscales aplicables en el mismo, es necesario saber cuándo una renta procede de una actividad económica o cuando un elemento patrimonial está afecto una actividad de esta

índole por imponerlo así expresamente la norma reguladora de tales incentivos (cuestión muy distinta, lo repetimos, a si a las entidades que no desarrollan actividades económicas le es aplicable o no el régimen de las ERD, por cuanto este régimen especial en ningún momento alude, como presupuesto del mismo, al desarrollo de una actividad económica).

¿Cómo actuar, pues, entonces? En mi opinión particular, la situación sería la siguiente:

- 1.- Hasta el 31/12/2006, fecha hasta el que alcanza el régimen especial de las sociedades de tenencia de bienes o de las sociedades patrimoniales, hay que entender que la normativa del IRPF (incluidas las previsiones en orden al arrendamiento y compraventa de inmuebles) es aplicable en el ámbito del IS cuándo es necesario delimitar la naturaleza o no económica de una actividad. Esto es así por cuanto para definir cuando una sociedad desarrolla o no una explotación empresarial, es decir, cuando es o no una sociedad de tenencia de bienes o patrimonial, el régimen específico de las mismas acude expresamente a la regulación existente en el IRPF.
- 2.- A partir del 01/01/2015, la propia LIS contiene una definición de sociedad patrimonial y de actividad económica, a la que hay que acudir, no siendo necesaria, pues, la remisión a ninguna otra norma.
- 3.- Es el periodo 01/01/2007 – 31/12/2014 el que presenta más dudas. Durante este lapso no se regula en el ámbito del IS la figura de las sociedades patrimoniales o de mera tenencia de bienes (con remisión a la LIRPF). Como hemos venido diciendo, podría suponer una cierta extralimitación utilizar, como hace el TEAR, las STS acerca del ámbito subjetivo de las ERD para resolver la cuestión que ahora nos ocupa, ya que, en puridad, tales sentencias resuelven un debate distinto. Lo que tenemos que decidir ahora es si, para analizar la presencia de una actividad económica para aplicar incentivos en que así se exige en el ámbito del IS, nos basta el concepto de actividad económica que se recoge en su normativa para las entidades parcialmente exentas (que se construye a la ordenación de medios para intervenir en el mercado) o si es más correcto acudir a las normas del IRPF (que añade a lo anterior que, en el arrendamiento de inmuebles, es necesario contar con una persona empleada).

A favor de la primera postura (concepto de las entidades parcialmente exentas: simple ordenación de medios) estaría que es un concepto específico del IS, que evitaría acudir a la integración por la existencia de una laguna legal y sin habilitación normativa expresa.

Y en apoyo de la segunda (normativa del IRPF, no como analogía, sino como criterio interpretativo) estaría la propia evolución de la norma. No parece tener mucho sentido que para otorgar al arrendamiento de inmuebles carácter económico se exigiera persona empleada hasta

2006, de 2007 a 2014 no se requiriera y desde 2015 volviera a ser exigible. Esta situación podría ser expresiva de que, en el ánimo del legislador, siempre ha existido una voluntad de equiparación a este respecto. (Además, la definición de actividades económicas versus arrendamiento de inmuebles, no tiene mucho sentido en el régimen de las entidades parcialmente exentas, por cuanto las rentas derivadas del alquiler de inmuebles quedan excluidas de la exención, ya sean económicas o puramente patrimoniales, por lo que no parece que acudir a la regulación de este régimen pudiera ser la más apropiada para resolver el debate que nos ocupa).

Más allá de lo anterior, a mi juicio, la pregunta más relevante que en realidad habría que formularse es si las especiales características que deben concurrir en el arrendamiento de inmuebles para merecer la consideración de económico, al igual que existen en las personas físicas, también lo hacen en las jurídicas cuando estas quieren acogerse a un incentivo fiscal. Las razones que llevaron al legislador a exigir, en particular, la contratación de una persona empleada para la gestión del arrendamiento de inmuebles como garantía de que tal actividad supone para las personas físicas el ejercicio de una verdadera explotación económica ¿son extrapolables o no para que los incentivos fiscales que en el IS también expresa e ineludiblemente están asociados a la existencia de una auténtica actividad empresarial? A priori, parece lo más lógico que esto deba ser así, al objeto de que los incentivos sirvan a su finalidad y funcionen adecuadamente, excluyendo inversiones inmobiliarias que buscan una mera rentabilidad financiero fiscal. Avala esta idea el dato de que siempre que ha existido una regulación específica para las sociedades que no desarrollan actividades económicas (las patrimoniales o de mera tenencia de bienes) la norma del IS se ha remitido al IRPF o, en la actualidad, ha exigido la presencia de una persona empleada, circunstancia esta suficientemente expresiva de la voluntad del legislador en orden a introducir garantías que aseguren que la actividad de arrendamiento de inmuebles se ejerce como una auténtica actividad empresarial cuando ello es presupuesto de la aplicación de alguna norma en el IS, como sucede en muchos incentivos fiscales.

Después de esta larga exposición, hemos de pasar a analizar los aspectos específicos del REF de Canarias.

#### 1.- En el ámbito de la RIC.

Desde el ciclo iniciado por el Real Decreto-ley 12/2006, es decir, desde el 01/01/2007, el artículo 27 de la Ley 19/1994 dispone que para el disfrute de la RIC *“se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006”*. Si bien este apartado, por sistemática, se refiere, fundamentalmente, al mantenimiento de las inversiones en el patrimonio empresarial, podría presumirse pacífico que la remisión también es predicable para calificar la naturaleza de las rentas, tanto por el tenor literal apartado, como por lógica elemental.

Como bien se encarga de precisar la Sala en la resolución que nos ocupa, en el ámbito de la RIC no debería existir, por tanto, controversia a acerca de la necesidad de una persona empleada para el arrendamiento de inmuebles, pues la propia norma lo exige por remisión (desde 2007) a la LIRPF.

Ahora bien, ¿qué sucedía antes de esta fecha? Pues conforme a la interpretación que mantiene el TEAR de Canarias, antes de 2007 también procedería la remisión, pues la misma solo dejó de operar en el período 2007-2014. (En la interpretación que sostenemos en este comentario, sucedería igual, pero como acabamos de exponer, por otros motivos ajenos a la existencia de un régimen específico para las sociedades de mera tenencia de bienes o patrimoniales).

Por otro lado, ¿qué cabe entender desde la entrada en vigor de la Ley 27/2014? Como sabemos, la DGT ha admitido la externalización de la persona empleada en el caso de las sociedades mercantiles con apoyo en que la nueva LIS introduce un concepto específico de actividad económica adaptado a las circunstancias particulares de los contribuyentes del IS. ¿Podría entenderse sustituida la remisión que efectúa el artículo 27 de la Ley 19/1994 al artículo 27.2 de la Ley 35/2006 del IRPF por una referencia, para las sociedades, al artículo 5 de la Ley 27/2014 del IS? Piénsese que dicha remisión expresa se introduce en el artículo 27 de la Ley 19/1994 en 2007 y, por tanto, antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2014. Por ahora lo único que podemos decir es que la DGT, aunque sin especificar expresamente el motivo por el que llega a esta conclusión y sin resolver a una pregunta que se le hubiera formulado al respecto, en materia de la RIC, y pese al literal del artículo 27, habla de que el arrendamiento de inmuebles ha de ser económico en los términos del artículo 5 de la ley 27/2014 (Consulta V1375-21, de fecha 13/05/2021, reseñada en el nº 46 de la Revista).

## 2.- En el ámbito de la DIC.

Como hemos visto, en la resolución que ahora nos ocupa, la Sala de Tenerife entiende que la DIC se regula por la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1005, con las especialidades del artículo 94 de la Ley 20/1991. Conforme esta normativa, los elementos patrimoniales determinantes de la inversión por la que se genera la deducción deben hallarse afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad.

La Sala del TEAR entiende que, por las razones antes enunciadas, al objeto de determinar si unos inmuebles destinados a su alquiler se encuentran o no afectos a una actividad económica, durante el período 2007 a 2014 no cabe remitirse a la normativa del IRPF para exigir, en su gestión, la presencia de persona empleada. (Aunque, por las razones que hemos venido

exponiendo, quien suscribe este comentario no termina de estar de acuerdo con esta interpretación).

Ello no obstante, también cabría añadir una consideración adicional que no ha sido tenido en cuenta por el TEAR. Como sabemos, en materia de deducción por inversiones se produjo para Canarias una congelación de la situación existente en el momento de desaparición de este incentivo en el régimen general. Y es indudable que durante el período en que fue de aplicación la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1005 en el régimen común, es decir, 1996, sí existía una remisión expresa por parte de la LIS a la Ley del IRPF para determinar cuándo una sociedad desarrollaba o no una actividad económica.

Desde esta perspectiva, también en la DIC debería atenderse a la existencia de persona empleada para que una inversión en un inmueble destinado al arrendamiento fuera válido para generar este incentivo, máxime cuando tampoco parece existir razón sustantiva, es decir, desde el punto de vista de la finalidad del incentivo, para un tratamiento tan distinto en comparación con la RIC, sirviendo ambos incentivos a la misma finalidad, que no es otra que estimular decisiones inversoras productivas que coadyuven a progreso económico y fiscal de Canarias.

## **BONIFICACIÓN EMPRESAS PRODUCTORAS DE BIENES CORPORALES**

### **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS**

**Bonificación. La reserva de capitalización influye en la cuota íntegra bonificable.**

- Reclamación nº 38-01176-2011, de fecha 30 de noviembre de 2021. Sala Desconcentrada en SC de Tenerife. Única instancia abreviada.

La cuestión a dirimir consiste en determinar cuál es la base que ha de tomarse para el cálculo de la bonificación regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994.

La entidad reduce su base imponible en concepto de reserva de capitalización del artículo 25 de la LIS. Sobre ese importe, según el artículo 30 de la LIS, es respecto del que se aplica el tipo de gravamen del impuesto, en este caso un 25%, para obtener así, la cuota íntegra. Esa cuota íntegra, que es única y común a todas las actividades desarrolladas por la empresa, arroja un importe. Determinada la misma,

habría ahora que calcular respecto de qué parte de ella procede aplicar la cuestionada bonificación, cuota íntegra bonificable. Es decir, que la base de cálculo de la bonificación resultaría de aplicar a la mencionada cuota íntegra única y común, el porcentaje correspondiente de actividad referido a la venta de bienes corporales producidos en Canarias. Respecto de dicha cuantía es sobre la que procede aplicar el 50% de bonificación del artículo 26 de la Ley 19/1994.

En conclusión, en primer lugar, debió determinarse la base imponible total de la entidad, que debe tener en cuenta los ajustes fiscales realizados sobre el resultado contable que procedan y, además, las reducciones del Capítulo V del Título IV de las LIS, donde se incluye la Reserva de capitalización del artículo 25 de la LIS. Esa era la base imponible del ejercicio y respecto de la misma, debió aplicarse el tipo de gravamen del impuesto, lo que según el artículo 30 de la LIS sería la cuota íntegra, única y común a todas las actividades desarrolladas por la entidad. Calculada la cuota íntegra de la manera indicada, la cuota íntegra bonificable, era la parte de la misma que se correspondía proporcionalmente con los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, artículo 26 de la Ley 19/1994.

## **ZONA ESPECIAL CANARIAS**

### **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS**

**ZEC. Creación de empleo. La carga de la prueba corresponde al beneficiario. Indicios en contra: lugar de residencia de los trabajadores, realización de otras actividades y forma de pago.**

- Reclamación nº 38-01288-2018, de fecha 29 de octubre de 2021. Sala Desconcentrada en SC de Tenerife. Primera instancia general.

La Inspección no admite el tipo de gravamen reducido previsto para las entidades ZEC por incumplimiento del requisito de creación de empleo mínimo previsto, *ratione temporis*, en el artículo 31.3.c) de la Ley 19/1994 dentro del plazo previsto en el mismo. En particular, solo se crean tres empleos, cuando el mínimo exigido para la isla de Tenerife es de cinco.

La Inspección no admite como puestos de trabajo a determinadas personas que, según parece, supuestamente prestarían sus servicios en islas distintas de aquella en que la entidad tiene su domicilio social (Tenerife), ligados con vínculos de parentesco al administrador de la entidad, cuya remuneración no se les abona en efectivo, asumiendo la sociedad una deuda frente a aquellos y que realizan simultáneamente una actividad económica junto a sus supuestas tareas en la entidad ZEC.

La Sala del TEAR en SC de Tenerife comienza refiriéndose a la carga de la prueba, recordando que al contribuyente le corresponde probar los hechos que le favorecen, como el cumplimiento de los requisitos para disfrutar de incentivos fiscales, conjugado con los principios de normalidad y facilidad probatoria. En la vía Económico-Administrativa rige el principio de "interés" de la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario. De este modo el TS declara en su sentencia de 11-06-1984 que "las facultades del Tribunal Económico Administrativo no liberan de la carga de la prueba al que alega un derecho; a quien alegue un derecho corresponde la prueba de los hechos normalmente constitutivos del mismo, sin que la facultad del órgano económico-administrativo de practicar de oficio las pruebas que estime oportunas, pueda privar de virtualidad a aquél principio sobre carga de la prueba". Por tanto, de acuerdo con lo indicado, en el caso analizado, en el que se cuestiona la aplicación de un beneficio fiscal, como es el tipo de gravamen especial del 4% para las entidades de la ZEC, el Tribunal concluye que corresponde al interesado probar, que efectivamente ha cumplido en el periodo comprobado con los requisitos previstos en la norma para ello.

Continúa diciendo el Tribunal que el interesado no aporta en vía revisora ninguna prueba adicional a la aportada en vía del procedimiento de aplicación de los tributos, por lo que ha de basarse exclusivamente en los hechos acreditados en el expediente. De manera que la Sala comparte los argumento esgrimidos por el órgano inspector, entendiendo que no ha quedado suficientemente probado por el interesado

el cumplimiento real y efectivo de los requisitos previstos en cuanto a la creación de empleo en el artículo 31 de la Ley 19/1994.

Comentario personal:

Lo primero que destaca de la presente resolución es que parece apreciarse que la evolución en la postura mantenida la Sala desconcentrada del TEARC en SC de Tenerife en esta materia parece confirmarse.

Recordemos que en un principio la Sala de Tenerife venía entendiendo que la autorización de inscripción en el ROEZEC constituía una presunción del cumplimiento de los requisitos de inserción en el ámbito subjetivo de la ZEC, de forma que pesaba sobre la Inspección la carga de desvirtuar esta presunción (Resolución del TEAR, Sala Desconcentrada de SC de Tenerife, reclamación 38/01027/13, de fecha 30 de noviembre de 2016, reseñada en el nº 46 de la Revista). Posteriormente, parece que matizó esta postura, distinguiendo entre requisitos de cumplimiento inmediato desde la inscripción (sede de dirección efectiva, residencia de un administrador, actividad autorizada ajustada al contenido de la Memoria) en los que continuaba operando esta presunción, y los requisitos de cumplimiento diferido (creación de empleo e inversión mínima) en que tal presunción no operaba (Reclamación nº 38/00319/14, de fecha 28 de julio de 2017, nº 48 de la revista).

Mientras tanto, la Sala de Las Palmas que, en un principio, no mantenía en esta materia una postura tajante (reclamación nº 35-02883-2015 y otra, de fecha 28 de septiembre de 2018, nº 50 de la revista), posteriormente parece que se decantó más claramente a entender aplicables las reglas generales sobre la prueba en cuanto al disfrute de incentivos fiscales (Reclamación nº 35-00432-2016, de fecha 29 de mayo de 2019, nº 51 de la revista).

Contra algunas de las resoluciones de la Sala de Tenerife dictadas en primera instancia, en la cual esta Sala entendía que la autorización del Consorcio generaba una presunción del cumplimiento de los requisitos de inserción, se interpuso por el Director del DIFT recurso de alzada ante el TEAC, fallando el Tribunal Central que, aunque el Consejo Rector haya llevado a cabo, en su momento y de forma previa, un análisis formal de la documentación aportada por la interesada a los efectos de su inscripción en el ROEZEC, ello no implica que la Administración tributaria no pueda, con posterioridad, entrar a conocer si, efectivamente, una vez iniciada su actividad, la entidad cumplía en realidad las exigencias para el disfrute del régimen fiscal especial, siendo al obligado tributario a quien corresponde la carga de la prueba de tal extremo. (Recurso nº 00/06725/2017, de fecha 12 de marzo de 2020; Recurso ordinario de alzada 00-06726-2017, de fecha 12/03/2020, reseñados en el nº 55 de la revista).

Después de estas resoluciones del TEAC la sala de Tenerife parece cambiar de interpretación, como así se observa en la reclamación nº 38-01205-2017, de 30 de noviembre de 2020, a la que aludimos en el nº 55 de la revista, como parece conformarse en la resolución que ahora reseñamos, en que la Sala de Tenerife no realiza ninguna alusión la supuesta presunción que generaría la autorización de inscripción, remitiéndose a las normas generales sobre la prueba de los beneficios fiscales.

Ha de tenerse en cuenta que el Consorcio únicamente basa su decisión en los documentos presentados junto con la solicitud, que contienen meras declaraciones de intenciones, y nada prueban sobre la concurrencia material de los hechos en la realidad, ni sobre los hechos que han de concurrir desde el mismo momento de la inscripción (sede de dirección efectiva, actividad ajustada a la Memoria etc.), y mucho menos sobre los de cumplimiento diferido (creación de empleo, inversión), por lo que difícilmente la autorización del Consorcio puede generar presunción alguna en orden a la satisfacción real de los requisitos de inserción.

Aunque no es objeto de esta sección considero oportuno comentar que recientemente ha recaído una sentencia nº 000207/2022 del TSJ de Canarias, de fecha 25/02/2022, recaída en procedimiento 49/2021, donde el Tribunal falla lo siguiente:

*“y partiendo de que en el presente caso la recurrente es una entidad inscrita en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria para lo que ha debido acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley 19/94, entre los que se encuentran los discutidos en el presente recurso, siendo la AEAT la que debe probar su incumplimiento, carga de la prueba que examinadas las actuaciones no se ha llevado a cabo de modo suficiente como para enervar lo ya acreditado, más si tenemos en cuenta que en relación a otros ejercicios, 2009 y 2010, en los que concurría idénticas circunstancias fácticas, se han tenido por cumplidos”.*

La mención a que hubo otros ejercicios, en los que concurrían las mismas circunstancias y en que los requisitos se dieron por cumplidos, priva de algo de claridad a la sentencia, pero parece que el TSJ asume el criterio original de la Sala del TEARC en SC de Tenerife en orden a que la autorización del Consejo Rector permite presumir el cumplimiento de los requisitos de inserción en la ZEC, toda vez que la entidad habría acreditado ante tal organismo el cumplimiento de tales requisitos. Particularmente, y a título personal, no puedo más que volver a insistir en que, en contra de lo indicado en esta sentencia, el solicitante de la inscripción solo presenta ante la ZEC una documentación acerca de lo que son sus intenciones una vez se constituya en sociedad o sucursal, de manera que el Consejo Rector no realiza ninguna comprobación de la realidad material (para eso está la AEAT). Difícilmente se puede colegir que se ha acreditado que la sede dirección efectiva está en Canarias o que la actividad desarrollada se ajusta a descrita en la memoria vinculante cuando la autorización se hace en base a una comprobación formal ex ante

de los documentos que presenta el solicitante sobre cuál será su situación y actividad una vez se inscriba. Las conclusiones de la sentencia, además, resultan especialmente desconcertantes cuando se trata de requisitos de cumplimiento diferido, como son los de creación de empleo y de inversión, que deben satisfacerse dentro de 6 meses y 2 años, respectivamente, desde la inscripción, por lo que no logra comprenderse que efecto probatorio puede surtir la autorización de inscripción a este respecto.

**ZEC. Comercio triangular (trading comercial). Las rentas derivadas de las operaciones triangulares de entrega de bienes no forman parte de la BI generada en el ámbito de la ZEC.**

- Reclamación nº 35-02372-2020, de fecha 31 de agosto de 2021. Sala de Las Palmas. Única instancia general.

La Inspección no considera que puedan integrar la base imponible a la que es aplicable el tipo reducido de gravamen del 4 por 100 las rentas derivadas del llamado comercio triangular (trading) cuando se trate de operaciones de entregas bienes, toda vez que la mismas se hallan subsumidas en la regla de localización que sienta la letra a) del apartado 1 del artículo 44 de la Ley 19/1994, cuando dispone que: *Se considerarán efectuadas en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria las transmisiones de bienes corporales cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho ámbito o se inicie desde él la expedición o transporte necesario para dicha puesta a disposición.*

La entidad reclamante, entiende, en cambio, que su actividad queda subsumida en la letra c) del mismo apartado del dicho artículo (el cual dispone que se entienden efectuadas en el ámbito de la ZEC *“las prestaciones de servicios que se efectúen con los medios de la entidad que estén situados en el ámbito de la Zona Especial Canaria”*, añadiendo que, *“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 situados en el ámbito de la Zona Especial Canaria”*). El reclamante indica que actuó de buena fe y que su actividad fue autorizada con esta calificación, no siendo coherente que se establezcan dos criterios diferentes de organismos pertenecientes al mismo Ministerio y, sobre todo, que no

puede caer esta responsabilidad en el contribuyente que cumple con todos los requerimientos y autorizaciones.

Pues bien, el TEARC concluye que, como bien explica la Inspección de los Tributos, la actividad económica desarrollada por el obligado tributario no se corresponde con una mera intermediación en la compraventa de bienes, sino que la compraventa de bienes es ejercida directamente por sociedad, sin que los bienes objeto de transacción, en la mayoría de las operaciones realizadas, pasen por el archipiélago canario (puesta a disposición del adquirente o inicio desde el mismo de la expedición o transporte), por lo que es de aplicación la regla de localización de la letra a) (transmisiones de bienes corporales) y no de la letra c) (prestaciones de servicios, en su caso, con medios telemáticos).

Además, el Tribunal pone de manifiesto que, no obstante lo alegado por la reclamante, ninguna disparidad de criterios observa en el supuesto analizado entre la actuación, a priori, de los órganos de la ZEC, y la posterior labor de comprobación realizada por la Inspección de los Tributos, para la que este último órgano está perfectamente habilitado, al tratarse de un beneficio fiscal susceptible de ser comprobado por la Agencia Tributaria. 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 la Administración Tributaria pueda verificar el cumplimiento de los requisitos exigibles a las entidades de la ZEC, tal y como el Tribunal Económico- Administrativo Central ha señalado en su resolución de 03/12/2019 (RG 478/2019), toda vez que la inscripción en la ZEC 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. Tal y como establece el artículo 52 de la Ley 19/1994, denominado "pérdida de beneficios fiscales":

Es decir, continúa diciendo el Tribunal, la concesión de la autorización para la inscripción en el Registro Oficial de entidades ZEC, por parte del Consorcio de dicho organismo, en base a la documental aportada por el interesado, no impide que la Inspección de los Tributos pueda verificar el posterior cumplimiento de los requisitos

establecidos en la normativa de aplicación, entre ellos, el que la actividad realizada verdaderamente se corresponda con la presentada ante los órganos de la ZEC. En relación con ello, el control que se realiza por dichos órganos es un control formal sobre la documentación aportada por el interesado para justificar el cumplimiento de los requisitos necesarios para la inscripción en la ZEC, pero no un control material que permita garantizar el cumplimiento futuro de los mismos.

En el caso analizado, el Tribunal señala que, de acuerdo con la solicitud presentada por la entidad, así como con lo dispuesto en la información contenida en la Memoria descriptiva de las actividades económicas a desarrollar, las actividades de la futura entidad consistirían en la intermediación y en operaciones comerciales triangulares a través de medios telemáticos, la cual se llevaría a cabo mediante el uso de las tecnologías de la información y las telecomunicaciones, sin manipulación de mercancías. Igualmente, indica el Tribunal que, al concederse la autorización previa, se señaló que la entidad realizaría su actividad comercial en todo caso y únicamente conforme a lo dispuesto en el art. 44.1.c) de la Ley 19/1994, así como que las operaciones con bienes se realizarían mediante el uso de las tecnologías de la información y las telecomunicaciones, con los medios de la entidad radicados en el ámbito de la ZEC. Sin embargo, continua diciendo el Tribunal, lo cierto es que la realidad de los hechos, que es lo que se ha de imponer, pone de manifiesto que no nos encontramos ante una prestación de servicios de las previstas en el artículo 44.1.c), y en el artículo 50 del Reglamento, sino que realmente estamos ante una entidad que, fundamentalmente desarrolla, por sus propios medios, una actividad económica de compra venta de bienes, los cuales, en la mayoría de las ocasiones, ninguna vinculación tienen con el territorio canario.

Dicha operativa, por más que la entidad se instale en territorio canario, nos sitúa en la letra a) del artículo 44.1 de la Ley 19/1994, debiendo de diferenciarse las transmisiones de bienes muebles corporales efectuadas en el ámbito geográfico de la ZEC, de aquellas otras transmisiones (compraventas de bienes) que no se ponen a disposición del adquirente en dicho ámbito, ni inician desde el mismo la expedición o transporte necesarios para su puesta a disposición. Si bien el Consorcio de la ZEC realizó una comprobación formal del cumplimiento de los requisitos necesarios para la inscripción de la entidad en la ZEC, la comprobación de carácter material realizada

por la Inspección en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, amparada en el ejercicio de las facultades que la normativa tributaria vigente le confiere, ha puesto de manifiesto el incumplimiento de los requisitos establecidos para disfrutar, respecto de la totalidad de sus bases imponibles, de los beneficios fiscales vinculados a la ZEC (entre ellos el de la aplicación de un tipo de gravamen reducido del 4 %).

Todo lo anterior, insiste el TEAR, sin que en este supuesto pueda entenderse que se han soslayado las competencias del Consorcio de la ZEC por parte de la Inspección de los Tributos, ni que ambas entidades de Derecho Público hayan llegado a conclusiones opuestas respecto del cumplimiento de los requisitos. Es decir, el examen llevado a cabo por el Consorcio, previo a la inscripción, le permitió deducir el cumplimiento de los requisitos para otorgar la inscripción. Por su parte, la posterior comprobación inspectora ha determinado, de manera motivada, que determinadas rentas se han acogido al tipo de gravamen reducido pese a proceder de operaciones no desarrolladas en el ámbito de la ZEC.

#### Comentario personal:

Las operaciones triangulares son aquellas en que las mercancías circulan de un lugar a otro sin pasar por el territorio donde está establecido el operador que organiza la operación. El principal activo, pues, de este tipo de empresas lo representa el conocimiento y los contactos con las redes de proveedores y distribuidores en los distintos mercados.

Las tradings companies en sentido estricto realizan la compra en firme (importan) productos en unos países que luego revenden (exportan a otros), asumiendo los riesgos inherentes a la propiedad de las mercancías. (Si, por ejemplo, el barco se hunde ellos pechan con las pérdidas).

Ahora bien, en el mundo del comercio internacional existen otras muchas empresas que se denominan trading companies cuando en realidad son más bien agentes comerciales o intermediarios, es decir no compran los productos, sino que facilitan su venta poniendo en contacto a vendedor y comprador y por dicha gestión cobran una comisión del precio de los productos vendidos, es decir, prestan servicios de intermediación en el comercio.

Por tanto, desde el punto de vista usual o de la literatura comercial, la expresión trading companies o comercio triangular engloba tanto al comercio triangular en nombre propio (entrega

de bienes) como a la mera intermediación en el comercio (prestación de servicios de intermediación).

Cuando la actividad es la de intermediación en el comercio (es decir, una prestación de servicios de comisión en nombre ajeno) la rentas se incardinan en la letra c) del artículo 44.1 de la Ley 19/1994, la cual dispone que se entenderán efectuadas en el ámbito geográfico de la ZEC las prestaciones de servicios que se efectúen con los medios de la entidad que estén situados en el ámbito de la Zona Especial Canaria, aclarando que, 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 situados en el ámbito de la Zona Especial Canaria en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. (El art. 50 del RD 1758/2007, bajo el título de “determinación de servicios prestados en el ámbito de la Zona Especial Canaria” precisa que tendrán la consideración de servicios prestados con los medios radicados o adscritos al ámbito de la Zona Especial Canaria los realizados mediante el uso de las tecnologías de la información y las telecomunicaciones siempre que se realicen con medios materiales o humanos situados o adscritos a la entidad de la Zona Especial Canaria y no impliquen la manipulación de mercancías en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, salvo que dicha manipulación se limite a la propia entrega o puesta a disposición del producto final a sus destinatarios).

En cambio, el comercio triangular en sentido estricto, cuando el empresario actúa en nombre propio (es decir, compra y vende en firme, realizando importaciones y exportaciones, asumiendo los riesgos inherentes a ostentar el poder de disposición de las mercancías) supone una entrega de bienes corporales, cuyas rentas se incardinan en la letra a) del artículo 44.1 de la Ley 19/1994, lo que supone que solo se entenderán realizadas en el ámbito geográfico de la ZEC cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho ámbito o cuando se inicie desde el mismo la expedición o transporte para tal puesta a disposición, **tal y como ha sido confirmado por la Dirección General de Tributos, en Informe N/REF. 184-19-INF de fecha 11/11/2020.**

Ha de tenerse en cuenta que el artículo 44 de la Ley 19/1994 contiene solo unas reglas de localización de las rentas, sin subvertir lo que tiene la consideración de entrega de bienes o prestación de servicios en el ámbito civil, mercantil y tributario. Resultaría totalmente exorbitante pretender establecer para el concreto ámbito de la ZEC unas reglas de determinación de la naturaleza de las operaciones distintas de las que rigen en el resto del ordenamiento jurídico civil, mercantil, aduanero y tributario en general. Como decimos, la finalidad del artículo 44 es definir unas reglas de localización en el ámbito geográfico de la ZEC de las distintas operaciones, pero en modo alguno intenta otorgar una peculiar naturaleza a las mismas, distinta de la que rige en general. Por tanto, en la configuración del comercio triangular en la que el trader adquiere la propiedad de las mercancías (es decir, cuando actúa en nombre propio) el artículo 44 no ampara

en modo alguno que puedan desconocerse las reglas básicas que rigen en el ámbito civil y mercantil y calificarlo como prestación de servicios. Su naturaleza es la misma que civil, mercantil, aduanera y tributariamente, esto es, entrega de bienes.

En un principio la ZEC se proyectó con una estanqueidad objetiva —las entidades ZEC solo podían realizar operaciones con no residentes o con otras entidades ZEC—, lo que hacía innecesario establecer reglas de localización para las operaciones realizadas dentro del ámbito geográfico de la ZEC.

Cuando la ZEC obtiene la autorización de la Comisión y se implanta de forma efectiva, a través Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, desaparecen o se prescinde de las notas de estanqueidad objetiva y subjetiva. Se conserva solo la estanqueidad geográfica, lo que hace imprescindible fijar unas reglas para la localización de las operaciones en su ámbito geográfico.

Para las empresas que se dedicaban a la producción, transformación, manipulación, **y también comercialización de mercancías**, cuando estas se producían, transformaban o manipulaban en la Zona Especial Canaria o se entregaban desde esta, el ámbito geográfico de las ZEC eran unas áreas acotadas dentro del territorio de las islas Canarias.

Con esta delimitación geográfica, las entregas de bienes muebles corporales solo se entendían realizadas en dicho ámbito geográfico cuando la puesta a disposición del adquirente se realizaba en dicho ámbito o se iniciaba desde él la expedición o transporte necesario para dicha puesta a disposición.

Esta previsión es consecuencia obligada de los términos en los que fue concedida la autorización de la ayuda estatal por parte de la Comisión Europea, plasmada en el derecho interno a través del RD-Ley 2/2000 mediante el cual entra en funcionamiento efectivo la ZEC. Así, el Gobierno español presentó a la Comisión una notificación de la ayuda en la cual las operaciones, en particular, de comercialización de mercancías se entenderían realizadas en el ámbito geográfico de dicha ayuda solo cuando estas (las mercancías) se distribuyeran en el ámbito de determinadas zonas acotadas dentro de las islas Canarias o se expidieran desde ellas. Y en estos términos fue que se concedió la ayuda por Decisión de la Comisión 04/II/2000 (ayuda estatal N708/98).

La delimitación restringida a zonas dentro de Canarias para empresas dedicadas, entre otras, a la comercialización de mercancías, así como la regla de localización en el ámbito geográfico de la ZEC, permaneció en los mismos términos hasta 2015.

Es importante tener en cuenta que en 2006 se efectuó una profunda revisión del régimen de ayuda. Se emite por la Comisión la Comunicación 20/XII/2006 (ayuda estatal N376/2006)

que vuelve a autorizar la ZEC previo un nuevo análisis en profundidad del régimen, lo cual se plasma en el RD-ley 12/2006. Pues bien, para esta nueva autorización el gobierno español volvió a notificar a la Comisión que las operaciones de comercialización de mercancías se entenderían realizadas en el ámbito geográfico de dicha ayuda solo cuando estas (las mercancías) se distribuyeran en el ámbito de determinadas zonas acotadas dentro de las islas Canarias o se expidieran desde ellas.

Como antes adelantamos, mediante el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, se reforma el ámbito geográfico de la ZEC, que pasa a extenderse a todas las islas Canarias. Se generaliza su ámbito territorial a todo el archipiélago, hasta la fecha solo admitido para las actividades de servicios, desapareciendo así la limitación existente de acotar las actividades vinculadas con la producción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías a ciertas áreas geográficas. Ahora bien, este dato en nada empece que la ayuda, en el caso de la comercialización de mercancías, exige como presupuesto de conexión con el territorio, que los bienes se entreguen en o se expidan desde el ámbito geográfico del incentivo (que ahora ha pasado a ser todas las islas canarias)

Es más, con el Real Decreto-ley 15/2014, el artículo 44 continúa redactado de la misma forma. Las transmisiones de bienes muebles corporales, igual que antes, solo se consideran efectuadas en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho ámbito o se inicie desde él la expedición o transporte necesario para tal puesta a disposición, lo que es congruente y obligado con los términos en los que fue concedida la ayuda por la Comisión europea. Es decir, se mantiene la misma regla de localización, si bien ahora no en un ámbito acotado dentro de las islas, sino en todo el territorio canario.

Por tanto, la ayuda se notificó por el gobierno español y se autorizó por la Comisión europea de modo que, en particular, en el comercio de mercancías, estas debían entregarse en o expedirse desde el ámbito geográfico para el que se concedió la ayuda. Entender que las operaciones de comercio se efectúan en el ámbito de la ZEC sin que las mercancías transiten por Canarias supone contradecir los términos de la autorización de la ayuda estatal. Para el comercio de mercancías la autorización de la Comisión exige como garantía de nexo con el territorio que las mercancías se expidan desde el ámbito territorial del incentivo y desconocer este dato supone vulnerar uno de los elementos esenciales de la configuración de la ayuda.

En lo que se refiere a la posible confianza legítima que pudiera amparar al contribuyente a quien el Consorcio hubiera autorizado a insertarse en la ZEC para la realización de actividades de comercio triangular (no sabemos si intermediación en el comercio o comercio en sentido estricto), el TEAR, en el caso que ahora reseñamos, viene a decir que es una cuestión inevitablemente casuística y que no se aprecia que ni la solicitud ni la autorización sean

suficientemente expresivas para entender que se hubiera autorizado la inscripción de una actividad de entrega de bienes corporales que no se expidieran desde Canarias.

Podemos añadir, por nuestra parte, que en todo caso ahora no hablamos de la inscripción en el ROZEC, sino de la verificación de la parte de la base imponible que disfruta del tipo de gravamen reducido, competencia esta última que compete a la Inspección de los tributos del Estado.



**CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL SISTEMA  
TRIBUTARIO CANARIO  
(agosto 2021 – enero 2022)**

**DIEGO LÓPEZ TEJERA**

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

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

**RIC: ES UN BENEFICIO QUE SE ESTRUCTURA TEMPORALMENTE EN VARIAS FASES EN CADA UNA DE LAS CUALES HAY QUE CUMPLIR CIERTAS CONDICIONES, SIN QUE SE CONSOLIDE MIENTRAS NO SE CUMPLAN TODOS LOS REQUISITOS; IMPROCEDENCIA DEL BENEFICIO FISCAL CUANDO SE TRATA DE CIRCULACIÓN DE ACTIVOS ENTRE ENTIDADES VINCULADAS SIN QUE EXISTA UNA AUTÉNTICA INVERSIÓN (AN, SENTENCIA 24.11.21, RECURSO Nº. 380/2018; PONENTE: JOSÉ FÉLIX MARTÍN CORREDERA).**

**RIC: INEXISTENCIA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO; LO ESENCIAL NO ES CONTAR CON LOCAL Y EMPLEADO (HECHO POR LO DEMÁS NO ACREDITADO) SINO LA EXISTENCIA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA. PRINCIPIOS DE FACILIDAD Y DISPONIBILIDAD PROBATORIAS. PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA: NO INFRACCIÓN (AN, SENTENCIA 24.11.21, RECURSO Nº. 671/2018; PONENTE: RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO).**

**RIC: INEXISTENCIA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA. ARRENDAMIENTO: LA SUFICIENCIA DE LA CARGA DE TRABAJO NO ES UN ELEMENTO NORMATIVO DEL ART. 27 DE LA LEY DEL REF PERO SIRVE COMO PAUTA INTERPRETATIVA PARA EVITAR UN CUMPLIMIENTO MERAMENTE FORMAL PERO NO MATERIAL. LA EXISTENCIA DE LOCAL Y EMPLEADO ES UNA MERA PRESUNCIÓN IURIS TANTUM: SIN ELLOS PUEDE HABER ACTIVIDAD ECONÓMICA; Y CON ELLOS, NO EXISTIR DICHA ACTIVIDAD (AN, SENTENCIA 25.11.21, RECURSO Nº. 296/2018; PONENTE: FRANCISCO GERARDO MARTÍNEZ TRISTÁN).**

**RIC: ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO; LA SUFICIENTE CARGA DE TRABAJO NO ES UN ELEMENTO AMPARADO POR LA LEY, SIN QUE SEA EXIGIBLE UN NÚMERO MÍNIMO DE**

**ARRENDAMIENTOS O UN DETERMINADO VOLUMEN DE NEGOCIO** (AN, SENTENCIA 25.10.21, RECURSO Nº. 695/2018; PONENTE: CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA).

**RIC. REQUISITOS TEMPORALES Y FORMALES: INCUMPLIMIENTO. LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DETERMINADA POR LA RIC REQUIERE COMO PRESUPUESTO NECESARIO EL ACUERDO DE DISTRIBUCIÓN DE LOS RESULTADOS POR LOS SOCIOS CON CARÁCTER PREVIO A SU APLICACIÓN. NO ES SUFICIENTE QUE LA DOTACIÓN SE ACUERDE ANTES DE LA PRESENTACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL EJERCICIO, ES NECESARIO QUE LOS ACUERDOS SE ADOPTEN EN RELACIÓN CON EL EJERCICIO, Y POR TANTO EN LOS PLAZOS SEÑALADOS, Y QUE LA PUBLICIDAD DEL ACUERDO SE CUMPLA TAMBIÉN EN RELACIÓN AL EJERCICIO Y DENTRO DE LOS PLAZOS SEÑALADOS, SIENDO ADEMÁS NECESARIO QUE LA LIQUIDACIÓN SE PRESENTE DE FORMA TEMPORÁNEA** (AN, SENTENCIA 21.12.21, RECURSO Nº. 52/2019; PONENTE: CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA).

## **IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO**

**IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO. BASE IMPONIBLE: SUFICIENTE ACTIVIDAD PROBATORIA DE LA INSPECCIÓN QUE NO SE LIMITA A LA APLICACIÓN DEL ART. 108.4 LGT SINO QUE VALORA EL CONJUNTO DE LA DOCUMENTACIÓN Y RECHAZA LA CONTABILIDAD Y EL INFORME DE AUDITORÍA APORTADOS EN TANTO QUE NO ES UNA CONTABILIDAD COINCIDENTE CON LA APROBADA EN SU MOMENTO Y DEPOSITADA EN EL REGISTRO MERCANTIL, SIN QUE SE JUSTIFIQUE LA REFORMULACIÓN DE LAS CUENTAS** (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 02.12.2021, RECURSO Nº. 210/2020, PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

**IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO. TIPO IMPOSITIVO: APLICACIÓN DEL TIPO IMPOSITIVO GENERAL Y NO EL REDUCIDO; ESTAMOS ANTE UN SERVICIO DE CATERING Y NO ANTE UNA MERA ENTREGA DE BIENES; LA NORMATIVA NO EXIGE QUE SEA LA MISMA EMPRESA LA QUE REALICE LOS SERVICIOS DE LIMPIEZA NI DE RECOGIDA DE RESIDUOS** (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.09.2021, RECURSO Nº. 233/2020, PONENTE: EVARISTO GONZÁLEZ GONZÁLEZ)

## **TRIBUTOS CEDIDOS A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA**

**IMPUESTO SOBRE DONACIONES: EXIGENCIA DE QUE SE FORMALICE EN DOCUMENTO PÚBLICO, TANTO PARA LOS RESIDENTES EN CANARIAS COMO PARA LOS NO RESIDENTES, SIN QUE PUEDA SUBSANARSE EL INCUMPLIMIENTO POR EL HECHO DE QUE LA ACEPTACIÓN**

**POSTERIOR SE REALICE EN ESCRITURA PÚBLICA** (AN, SENTENCIA 11.10.21, RECURSO Nº. 696/2018; PONENTE: FRANCISCO GERARDO MARTÍNEZ TRISTÁN).

**ITPAJD -MODALIDAD AJD-, CUOTA GRADUAL DE LOS DOCUMENTOS NOTARIALES: LA PRIMERA COPIA DE UNA ESCRITURA NOTARIAL EN LA QUE SE DOCUMENTA UN CONTRATO DE COMPRAVENTA DE NEGOCIO DE SUPERMERCADO ES UN ACTO SUJETO AL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADO (AJD), AL SER INSCRIBIBLE EN EL REGISTRO DE BIENES MUEBLES CREADO POR EL REGLAMENTO DEL REGISTRO DE CONDICIONES GENERALES DE LA CONTRATACIÓN, NO SIENDO NECESARIO QUE EL ACTO O NEGOCIO SE INSCRIBA EN EL REGISTRO, BASTANDO QUE SEA INSCRIBIBLE, CON INDEPENDENCIA DE LA EFICACIA O EFECTOS DE LA INSCRIPCIÓN** (TS, SENTENCIA 20.01.22, RECURSO Nº. 6214/2020; PONENTE: ISAAC MERINO JARA).

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

**RIC: ES UN BENEFICIO QUE SE ESTRUCTURA TEMPORALMENTE EN VARIAS FASES EN CADA UNA DE LAS CUALES HAY QUE CUMPLIR CIERTAS CONDICIONES, SIN QUE SE CONSOLIDE MIENTRAS NO SE CUMPLAN TODOS LOS REQUISITOS; IMPROCEDENCIA DEL BENEFICIO FISCAL CUANDO SE TRATA DE CIRCULACIÓN DE ACTIVOS ENTRE ENTIDADES VINCULADAS SIN QUE EXISTA UNA AUTÉNTICA INVERSIÓN** (AN, SENTENCIA 24.11.21, RECURSO Nº. 380/2018; PONENTE: JOSÉ FÉLIX MARTÍN CORREDERA).

**FJ 5º.- Sobre el cumplimiento del artículo 27, apartados 1 y 2 de la Ley 19/1994, de 19 de junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.**

Constituye la RIC un específico beneficio fiscal que se estructura temporalmente en distintas fases, en cada una de las cuales el sujeto pasivo que aspira a acogerse a él ha de cumplir con ciertas cargas y condiciones. Tiene que dotar la reserva en un ejercicio (art. 27, apartados 1 y 2 de la Ley 19/1994), materializarla en determinadas inversiones (para el caso, la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo o, de ser usados, que suponga una mejora tecnológica), realizar la inversión en el plazo de tres años desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al periodo en que practicó la dotación (art. 27.4), mantenerlas inversión durante otros cinco años, a cuyo efecto la reserva deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado, siendo indisponible en tanto que los bienes en que se

materializó tengan que permanecer en la empresa (art. 27, apartado 5, en relación con el 3). Se permite también la adquisición de elementos activos fijos usados; pero para ello se exige que suponga una evidente mejora tecnológica para la empresa, que ha de ser acreditada (art. 2 del Real Decreto 241/1992, por el que se desarrolla la Ley 20/1991).

La inobservancia de cualesquiera de esas obligaciones, en particular, la disposición de la reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes de las previstas en la norma, da lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que se diera el incumplimiento de las cantidades que en su día justificaron la reducción (art. 27.8), reducción que tiene lugar en el ejercicio de la dotación (art. 27, apartados 1 y 2).

Esta estructura de la RIC supone que el beneficio, que se refleja en la reducción de la base imponible del ejercicio en que se practica la dotación, no se consolida hasta que se cumplan todos los requisitos a que queda supeditada su operatividad: la materialización de la inversión en el plazo de tres años desde la dotación y en bienes aptos para ello conforme a lo dispuesto en el artículo 27.4, así como el posterior mantenimiento de la inversión durante cinco años, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del mismo precepto.

Si se incumplen los requisitos, ha de incrementarse la base imponible en la suma en que fue reducida en el periodo impositivo en que indebidamente se aplicó la dotación, habida cuenta del posterior desarrollo de los acontecimientos.

Pues bien, como ha sido observado más arriba, TV SA dotó la RIC con beneficios de 2003, 2004 y 2005 y materializó las dotaciones en los inmuebles usados ya referidos más arriba, que no son adquiridos del promotor, sin acreditar mejora tecnológica alguna. Fuera de esto, se adquieren de EE SL, MM SA y SV SA, entidades que deben considerarse vinculadas en los términos definidos en el artículo 16 TRLIS. Se considera que se trata de la circulación de activos o traspasos de titularidad entre vinculadas no aceptable para acogerse a la RIC ya que supone un mecanismo puramente formal para provocar múltiples deducciones por el simple expediente de ir cediendo el activo o, como mucho, una reordenación de elementos patrimoniales pero no una auténtica inversión. TV SA participa en un 95% en la entidad MM SA y ésta a su vez en un 33,33% en EE SL, por lo que la participación indirecta de TV SA

en EE SL es del 31,66% y SV SA participa en un 16,82% en TV SA además de ser su administrador único desde 1990.

Y tampoco consta el destino de los inmuebles a la realización de una actividad económica en Canarias, sino un mero patrimonio rentista. Aun prescindiendo de las exigencias del artículo 27 de la Ley 35/2006, de disponer de local y empleado, no constando la explotación real de los arrendamientos, cuya gestión, en algunos casos es realizada por tercero.

(...)

**RIC: INEXISTENCIA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO; LO ESENCIAL NO ES CONTAR CON LOCAL Y EMPLEADO (HECHO POR LO DEMÁS NO ACREDITADO) SINO LA EXISTENCIA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA. PRINCIPIOS DE FACILIDAD Y DISPONIBILIDAD PROBATORIAS. PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA: NO INFRACCIÓN** (AN, SENTENCIA 24.11.21, RECURSO Nº. 671/2018; PONENTE: RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO).

**FJ 4º.- (...)** La tesis alternativa que se suscita en la demanda es que, en todo caso, el arrendamiento de los inmuebles en cuestión desarrollado por la recurrente tendría per se naturaleza de actividad económica por lo que, en todo caso, habría de entenderse cumplido el requisito previsto en la norma para la válida materialización de la RIC.

Específicamente, se expresa a tal efecto en la demanda que existen diversos indicios que avalan la consideración del arrendamiento de inmuebles desarrollado por EPG S.L. como una auténtica actividad económica, como el número de inmuebles arrendados (p. 15), el importe de las rentas percibidas (pp. 15 y siguientes), el coste de adquisición de los inmuebles arrendados (p. 16), los diversos documentos aportados a las actuaciones en acreditación del extremo controvertido, como la manifestaciones notariales, las facturas y el informe técnico (p. 17), y los numerosos contratos de arrendamiento y las renovaciones aportados al procedimiento inspector (p. 18), además de cumplirse los requisitos de local y empleado (p. 18).

La Resolución del TEAC de 16 de julio de 2018 (R.G.: 603/15), valorando de forma conjunta los distintos elementos de convicción obrantes en las actuaciones (p. 32), llega a la conclusión de que no se ha acreditado que el arrendamiento de inmuebles realizado por EPG S.L. deba conceptuarse como una actividad económica

susceptible de generar el beneficio fiscal en relación con los distintos elementos en que se materializó la RIC.

Así, respecto a la disposición de local, la resolución niega su relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles sobre la base de los distintos indicios que se valoran en la p. 33 (por ejemplo, la ausencia de signos exteriores que señalen la existencia del local, falta de indicación en la Memoria del referido local a tales efectos al no existir coincidencia con la sede social, etc.).

En cuanto a la persona empleada dedicada a la gestión de los alquileres, se concluye en la resolución que no ha resultado justificada su disposición por la entidad, valorando a tal fin entre otros indicios *que "(existen) diferentes períodos en los que la Entidad no contaba realmente con ninguna persona dedicada a estas tareas de gestión de los alquileres"* (p. 34).

Y, finalmente, la resolución impugnada descarta la existencia de una actividad significativa de la recurrente que tuviera por objeto el arrendamiento de inmuebles y que permitiera su conceptualización como una auténtica actividad económica (pp. 34 y siguientes). Conclusión que se alcanza a partir de una triple argumentación.

Por una parte, valorando distintos indicios como, por ejemplo, las discrepancias advertidas entre las funciones declaradas por las recurrentes como propias del empleado dedicado a la gestión de los alquileres y el contenido de los contratos de arrendamiento aportados a las actuaciones (pp. 34 y siguientes) o la nula intervención del "único empleado de (EPG, S.L.)" en las gestiones propias de los alquileres como el cobro de los mismos (p. 37) o las tareas de mantenimiento (p. 40).

Por otra parte, negando que la convicción acerca de la existencia de actividad económica pueda predicarse automáticamente del número de inmuebles, el importe de las rentas y el valor neto contable de los inmuebles destinados al arrendamiento, dado que existen los siguientes contraindicios: *"el número de inmuebles (10 viviendas, 6 naves y 1 local) no era existente en todos los períodos, ni todos los inmuebles poseídos están arrendados, ni los servicios o gestiones relacionados con los mismos... exigen un empleado a jornada completa dedicado exclusivamente a ello"* (pp. 39 y 40).

Finalmente, rechazando el valor probatorio derivado de los documentos aportados por el contribuyente para tratar de acreditar la existencia de actividad económica.

Así, respecto a las manifestaciones notariales, se descarta su fuerza probatoria por considerar que las declaraciones recogidas en las mismas son genéricas, no resultan corroboradas por otros medios de prueba e incluso son contradictorias con otros elementos de convicción incorporados al expediente (pp. 40 y siguientes).

Y en cuanto a las facturas, contratos de arrendamiento y resolución de contratos por impagos, se afirma que su valoración arroja como resultado que **"no acreditan por sí mismas una carga de trabajo que exija una ordenación de medios materiales y humanos por cada período"**, contabilizando un total de 155 trabajos desde el 2005 al 2013, según el detalle por años e inmuebles que se expresa en la resolución (pp. 43 y siguientes).

Pues bien, sobre la consideración del arrendamiento de inmuebles como una auténtica actividad económica y sobre la exigencia de local y empleado, por otra parte, hemos de remitirnos a lo declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 8 de junio de 2021 (recurso nº 1130/2017), en la que se expresa la siguiente doctrina:

*"Por otra parte, la STS de 28 de octubre de 2012 (Rec. 218/2006), razona que **"reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello afirmar que como no se tiene no se desarrolla la actividad empresarial, no es correcto**, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no la esencial, que consiste en la **ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio**". Siendo esencial tener en cuenta la doctrina contenida en la STS de 7 de diciembre de 2016 (Rec. 3748/2015). Esta sentencia, que casa la dictada por esta Sala, admite que puede darse el caso de que, sin reunir formalmente los requisitos de empleado y local en exclusiva -lo que opera como presunción-, puede existir ordenación de actividad económica, si bien para ello es preciso "describir en que consistiría la actividad empresarial y si cabe colegir de sus notas distintivas la presencia de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos del art 25.1*

TRLIRPF". Indicando el Tribunal Supremo que dicha carga no se había cumplido, pues en el caso enjuiciado **la sociedad se limitaba a la "emisión de las facturas del arrendamiento de inmuebles y la gestión de su cobro", siendo "muy escasa la actividad emprendida"**.

A la luz de lo expuesto, considera la Sala en primer lugar que no se ha desvirtuado en el presente proceso la valoración administrativa acerca de la ausencia de empleado y local dedicados a la actividad de arrendamiento de inmuebles.

De hecho, en la demanda se afirma apodócticamente que EPG S.L. dispone de los mismos (pp. 14 o 18), pero no se acredita tal extremo, al menos con la intensidad suficiente para entender desvirtuados los distintos indicios en que se basa la Administración para sostener fundadamente la tesis contraria.

Presupuesto lo anterior, la demanda alega una serie de indicios que abonarían el desarrollo por EPG S.L. de tal actividad económica de arrendamiento, como el número de inmuebles, el importe de las rentas y el valor neto contable de los inmuebles destinados al arrendamiento.

En efecto, tales circunstancias revisten a priori la consideración de indicios de la existencia de actividad económica.

No obstante, son indicios que deben ser interpretados a la luz de las concretas circunstancias del caso y huyendo de todo automatismo, pudiendo trasladar a este ámbito idénticas consideraciones a las efectuadas a propósito del local y empleado, pues **lo esencial es valorar la existencia de actividad económica** a partir de "la presencia de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios", citando al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2016 (recurso nº 3748/2015).

Y ocurre en el presente caso que, descartada por las razones antes expresadas la consideración del local y del empleado indicados por la entidad, desconoce también la Sala qué concretos medios de producción y/o recursos humanos se han ordenado por EPG S.L. con la finalidad de intervenir en la actividad de arrendamiento de inmuebles.

Ni siquiera conocemos concreta y exactamente en qué ha consistido dicha actividad pues, si atendemos a la descripción de los trabajos que se detalla en la p. 44 de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de julio de 2018 (R.G.: 603/15), mayoritariamente habrían consistido en lo que genéricamente puede calificarse como gestión de cobros de los alquileres.

Debiendo recordar en tal sentido que, conforme a lo afirmado por la sentencia del **Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2016** (recurso nº 3748/2015) , que **"... es revelador de la limitada y exigua función desarrollada**, limitada a la emisión de las facturas del arrendamiento de inmuebles y la gestión de su cobro, pues la sentencia, entre sus hechos probados, tampoco pone de relieve la existencia de actividades, funciones o gestiones por parte de la empresa que rebasasen tan estrecho ámbito, claramente insuficiente per se para caracterizar una actividad como económica en el sentido del artículo 25.1 repetidamente mencionado".

Y sin que los restantes trabajos detallados en el cuadro que se recoge en la citada p. 44 de la resolución impugnada tenga entidad cuantitativa y cualitativa suficiente para alcanzar una conclusión distinta.

En cuanto a la valoración de las manifestaciones notariales y del resto de los documentos referidos en la demanda, igualmente estima la Sala que debe confirmarse la valoración de los mismos que se contiene en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de julio de 2018 (R.G.: 603/15), al resultar acorde dicha valoración a lo que resulta del conjunto del material probatorio.

La sentencia de esta Sala y Sección de fecha 15 de febrero de 2019 (recurso nº 145/2017), citada como precedente en la demanda (pp. 28 y siguientes), se refiere a un supuesto de hecho distinto al que ahora nos ocupa pues, por ejemplo, en la citada resolución se estimó efectivamente acreditado la disposición por la recurrente de persona empleada a tiempo completo y local afecto al ejercicio de la actividad de arrendamiento.

Por último, a los efectos de la decisión que nos ocupa, debe ponderarse también la incidencia de los **principios de facilidad y disponibilidad probatoria**.

Recordemos, en tal sentido, lo declarado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 12 de febrero de 2015 (recurso nº 2859/2013): *"Por otra parte, en el*

*presente caso, es la parte recurrente la que tenía una mayor facilidad y disponibilidad probatoria para justificar la realidad de la prestación de los servicios por los que se expedieron las facturas y no la Inspección la de su inexistencia (artículo 217.7 de la Ley de Enjuiciamiento Civil). Y para ello, la parte recurrente ha dispuesto de oportunidades tanto en la vía administrativa, como en la judicial".*

También en este caso, por aplicación de tales principios, era la parte recurrente la que disponía de todas las oportunidades a fin de acreditar un hecho tan caracterizado a priori como es el efectivo desarrollo de una actividad económica de arrendamiento de inmuebles y, sin embargo, no lo ha hecho con la intensidad suficiente por las razones ya apuntadas.

De tal modo que, no acreditada en el presente caso la efectiva disposición de local y de empleado y desconociendo las concretas actividades, funciones o gestiones desarrolladas por la entidad que, siendo distintas de la gestión de cobros, puedan tipificarse como una actividad económica de arrendamiento de inmuebles, ha de confirmarse el criterio administrativo expresado en la resolución impugnada y estimar que el contribuyente no ha justificado de modo suficiente el cumplimiento de los requisitos de materialización a que se condiciona el reconocimiento del beneficio fiscal de la RIC aplicado en su declaración.

Esta subcuestión (i) del motivo se desestima.

## **(ii) Sobre la infracción del principio de confianza legítima**

**FJ 5º.-** Sostiene la demanda, en síntesis, que se ha producido infracción del citado principio en la medida en que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, en su Resolución de 13 de mayo de 2011, recaída en la reclamación económico-administrativa presentada por Edifica, Promueve y Gestiona, S.L. contra una liquidación practicada por la Administración tributaria por el concepto Actos Jurídicos Documentados al rechazar la solicitud de exención prevista en el art. 25 de la Ley 19/1994 en relación con la adquisición de dos viviendas en el año 2007, consideró aplicable la exención por cumplir todos los requisitos previstos en la norma (pp. 4 y siguientes).

La Administración demandada, siguiendo el criterio expresado en el fundamento jurídico cuarto de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo

Central de 16 de julio de 2018 (R.G.: 603/15), sostiene que no cabe estimar la infracción del citado principio al tratarse de tributos distintos, ejercicios distintos y de requisitos distintos ya que el art. 25 de la Ley 19/1994 no exige la concurrencia de activo afectos a actividades económicas. Además, señala la Abogacía del Estado que nunca podría haberse infringido dicho principio pues la materialización ahora cuestionada se hizo en 2007 mientras que la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias se dictó en 2011, por lo que no pudo generar un criterio que luego fuese seguido dado que la actuación fue previa (pp. 5 y 6).

**Sintéticamente podemos expresar el alcance y contenido del principio de confianza legítima a través de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018** (recurso nº 2800/2017), que declara al efecto lo siguiente:

*"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, 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 ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta 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".*

Pues bien, como se recoge en la resolución impugnada, el acto propio que la Administración tributaria habría infringido con su actuación posterior viene referido a la decisión del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias al resolver la reclamación económico-administrativa contra una liquidación provisional en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, referida a la compraventa de dos viviendas documentada en escritura pública de 28 de diciembre de 2006, en la que se rechazó por la Administración tributaria la aplicación al contribuyente de la exención prevista en el art. 25 de la Ley 19/1994.

En el presente caso, en cambio, nos encontramos con la regularización de la situación tributaria del contribuyente referida al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010.

Aunque se admitiera a efectos dialécticos que parte de las cuestiones tratadas en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias fueran coincidentes con las suscitadas con ocasión de la regularización tributaria derivada del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010, son tantas las diferencias entre los supuestos de hecho considerados en uno y otro caso (afectando

a ejercicios y conceptos impositivos distintos) que no cabe reconocer la infracción alegada.

Lo contrario supondría, a juicio de la Sala, congelar una determinada situación jurídica -la declarada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias como concurrente a efectos de la exención del art. 25 de la Ley 19/1994 en el ejercicio 2006- y proyectar sus efectos sobre cualesquiera otras situaciones futuras en las que de un modo u otro pudiera estar implicada la controversia allí suscitada, aunque la realidad subyacente fuera total o parcialmente distinta -como sucede, en nuestro caso, con la regularización acordada, por motivo de la RIC prevista en el art. 27 de la Ley 19/1994, en el contexto de la comprobación e investigación de la situación tributaria del contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009-.

Esta segunda subcuestión del motivo también se desestima

**RIC: INEXISTENCIA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA. ARRENDAMIENTO: LA SUFICIENCIA DE LA CARGA DE TRABAJO NO ES UN ELEMENTO NORMATIVO DEL ART. 27 DE LA LEY DEL REF PERO SIRVE COMO PAUTA INTERPRETATIVA PARA EVITAR UN CUMPLIMIENTO MERAMENTE FORMAL PERO NO MATERIAL. LA EXISTENCIA DE LOCAL Y EMPLEADO ES UNA MERA PRESUNCIÓN IURIS TANTUM: SIN ELLOS PUEDE HABER ACTIVIDAD ECONÓMICA; Y CON ELLOS, NO EXISTIR DICHA ACTIVIDAD** (AN, SENTENCIA 25.11.21, RECURSO Nº. 296/2018; PONENTE: FRANCISCO GERARDO MARTÍNEZ TRISTÁN).

**FJ 3º.- (...) Sobre la primera de las regularizaciones mencionadas, correspondiente a la materialización de la RIC dotada en 2002, 2003 y 2004, materializada en 2004. Desestimación de la pretensión actora.**

1. Como ya dijimos, la entidad demandante dotó la RIC en los ejercicios mencionados, y materializó esta reserva con la compra de cuatro habitaciones en la residencia de ancianos RRR con el objeto de arrendarlas por lo que comenzó su funcionamiento, dentro de la organización empresarial de esta entidad, en 2004, y debía mantenerse en la misma condición de actividad empresarial hasta, al menos, 2009 (5 años previstos por la ley); pero en 2004 suscribió con otra entidad un contrato de arrendamiento, en virtud del cual la arrendataria pasó a llevar la explotación del mismo, bajo su absoluta responsabilidad, desapareciendo la entidad recurrente de la gestión del

mismo, y, por tanto, no teniendo responsabilidad alguna en la marcha del negocio, salvo para el cobro de la renta, explotación que, incluso, se cedió a una tercera empresa especializada en la explotación de los servicios socio sanitarios.

La liquidación recurrida regularizó, mediante un ajuste positivo en la base imponible del ejercicio 2009, las cantidades que fueron dotadas a la RIC, al haber incumplido la condición, impuesta por la ley, de mantener la explotación del negocio durante, al menos, cinco años.

## 2. Las cuestiones litigiosas sobre esta regularización son:

- (i) La prescripción del derecho a practicar la liquidación.
- (ii) La realización de la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles, y el rechazo a que la carga de trabajo sea un elemento configurador de la actividad empresarial.

(i) La demanda delimita perfectamente las diferentes fases de la obtención del beneficio de la RIC: dotación, materialización de la inversión y mantenimiento de la inversión; conoce los diferentes tiempos de cada una de esas fases, y tiene presente que tanto por el espíritu de la Ley 19/1994, como por el tenor de sus preceptos, tanto los beneficios con los que se dota la RIC, como los bienes en que se materializa la inversión, como, en fin, el mantenimiento en funcionamiento de la inversión, han de recaer sobre beneficios y actividades económico empresariales procedentes de Canarias y han de revertir en actividades económico empresariales de Canarias.

Su planteamiento respecto a la prescripción es que si no se discutió por la Inspección (y no se hizo) la aptitud para dotar la RIC en los ejercicios 2002, 2003 y 2004, ni la materialización de la RIC en 2004 con la compra de las cuatro habitaciones del geriátrico residencia RRR, lo que implica que se admitió que se realizaba una actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles, no puede negarse en 2009 que no se realice esta actividad, porque las condiciones son las mismas. De ello deduce que lo único que pudo hacer la Inspección fue revisar si la materialización de la RIC en 2004 se ajustó a la Ley, pero esta actividad de regularización estaría prescrita cuando en 2013 se iniciaron las actuaciones inspectoras, *"porque para la Inspección nunca se ha realizado la actividad económica del arrendamiento empresarial de bienes inmuebles, al no contar con una organización empresarial*

*porque, a su juicio, un empleado fijo a jornada completa y un local afecto en el cual se desarrolla la actividad son desproporcionados dado que no existe carga de trabajo necesaria".*

*Continúa diciendo "...si la Inspección y el TEAC entienden que nunca ha habido actividad, el año a regularizar por este incumplimiento sería el 2004, ya que sería el año en que se ha producido el incumplimiento (art. 27.8 L19/1994), siendo improcedente la regularización en el ejercicio 2009".*

No podemos aceptar ni el concepto de prescripción que subyace a este planteamiento, que más parece referirse a la extensión de las potestades de comprobación de la Inspección a ejercicios prescritos, pero con incidencia en ejercicios no prescritos, como que lo que hubiera que revisar fuera si los inmuebles en que se materializó la inversión en 2004 eran o no aptos para ello.

En efecto, la demanda sostiene que se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a efectuarla liquidación, por cuanto si cuando se adquirió en 2004 los inmuebles en que se materializó, ya no cumplía las condiciones de explotación empresarial, cuando se inició el procedimiento inspector había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2004.

Yerra la demanda al hacer este planteamiento, porque en este caso no ha habido ninguna prescripción, pues la Administración tributaria no ha regularizado la declaración del ejercicio 2004, ni ha modificado dato alguno de los consignados en ella, ni, en fin, ha extendido hasta aquel ejercicio sus potestades de comprobación. Simplemente ha constatado el incumplimiento, por parte de la entidad recurrente, de las condiciones legales de la RIC y ha aplicado las consecuencias jurídicas de la norma que lo regula, haciéndolo en el período en que se produjo el incumplimiento, en el ejercicio 2009; y desde este ejercicio hasta que se inició el procedimiento inspector, y se dictó la liquidación, no había transcurrido el plazo de prescripción.

En efecto, el citado artículo 27.5, en la redacción vigente en aquel momento, establece que los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en el párrafo a) del apartado anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Y lo cierto es que materializándose la reserva para inversiones en 2004 con la compra de estas habitaciones para la actividad de arrendamiento de negocio, explotación de los servicios socio sanitario de una residencia de ancianos, debió permanecer en funcionamiento en la empresa, como mínimo, hasta 2009, y sin embargo no fue así porque desde el primer momento salió del funcionamiento de la empresa (por usar la terminología legal), o lo que es lo mismo dejó de ser explotado por la empresa que había dotado la reserva, o mejor nunca lo explotó, siendo objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su explotación.

La consecuencia jurídica de tal incumplimiento fue la prevista en el citado artículo 27.8, según el cual 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.

Y esto fue precisamente lo que hizo la liquidación en esta regularización, sin extralimitarse temporalmente en sus potestades, sin modificar dato alguno de las declaraciones de 2004, y, en definitiva, sin vulnerar la seguridad jurídica, sino todo lo contrario.

Antes de cumplirse el plazo de 5 años para el mantenimiento de la inversión, hubiera sido prematuro evaluar la posibilidad del reintegro, porque aún tendría la empresa margen para el cumplimiento de las condiciones a las que se supeditó la RIC.

No existe, pues, prescripción alguna. Se desestima.

(ii) La realización de la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles, y el rechazo a que la carga de trabajo sea un elemento configurador de la actividad empresarial.

Por lo que se ha reseñado más arriba, el incumplimiento del mantenimiento de la inversión en el seno de la actividad empresarial de MMM es tan palmario que no precisa mayor comentario; es más, la demanda no ha hecho esfuerzo argumental

alguno sobre la distinción entre el arrendamiento de un negocio y la gestión de su patrimonio, mediante el simple arrendamiento del inmueble, ni ha tratado de discutir qué facultades de gestión y organización del negocio conservó tras el contrato del año 2004, o el concepto de gestión del negocio, o el de explotación del mismo, o, en fin, el de beneficios empresariales del negocio.

Ha centrado todo el debate sobre si tenía o no contratada una persona a tiempo completo para atender esta actividad y si contaba o no con local dedicado exclusivamente a este menester.

Como ya dijimos, la liquidación rechazó que la recurrente realizara una actividad económica de arrendamiento de inmuebles, por las razones que hemos examinado, esto es, porque desde el primer momento de la adquisición de la cuatro habitaciones del geriátrico, arrendó la explotación a un tercero, que, a su vez, cedió sus derechos de explotación a otra empresa, de tal forma que nunca llevó a cabo una verdadera actividad económica de arrendamiento de estas cuatro habitaciones, porque la tarea que tenía que realizar sobre ello era prácticamente inexistente, limitándose a percibir el arrendamiento, y nada más, según las funciones descritas en el contrato suscrito para la cesión de las mismas, que no ha merecido comentario alguno por parte de la demanda. Como corolario de ello, pero no como elemento esencial, la Inspección consideró que no se cumplen los requisitos de local y empleado (artículo 27.2 LIRPF, ley 35/2006), porque, aunque en 2009 tiene contratada a una empleada (trabajadora de la empresa desde 7/4/2004 hasta el 15/3/2010, como auxiliar administrativo a tiempo completo. El 16/3/2010 se contrató otro empleado hasta el 31/12/2011, también como auxiliar administrativo), y el local destinado al arrendamiento se corresponde con el domicilio que figura en el contrato de arrendamiento de la residencia RRR, a efectos de notificaciones, no existía carga de trabajo suficiente que justificara la utilización de los factores de empleado y local (art. 27.1 LIRPF), puesto que de los tres inmuebles alquilados en 2009, ninguno generaba trabajo para el empleado: la nave industrial sita en la calle CCC está alquilada a una empresa vinculada; los módulos de la residencia universitaria la explota la comunidad de bienes en la que participa MMM; las habitaciones de la residencia RRRR lo explota la empresa SSS, sin que exista carga de trabajo alguna para la empleada.

Pues bien, frente a esta explicación, que ya hemos dicho que es complementaria, pero no esencial para el juicio de valor de la Inspección, la

argumentación de la demanda sostiene que, si se ha admitido la existencia de empleado a tiempo completo y local, no existe ningún elemento normativo sobre la suficiencia de la carga de trabajo como elemento delimitador del concepto de actividad económica, lo que le genera gran inseguridad jurídica.

Cierto es que **la suficiente carga de trabajo no está configurada como un elemento normativo dentro del artículo 27 LIRPF, pero sirve como pauta interpretativa** sobre si el cumplimiento de los dos elementos (empleado y local) es meramente formal, pero no material, evitando así que bajo la apariencia del cumplimiento de estos dos requisitos se oculte la inexistencia de tal actividad económica. Así lo ha entendido la resolución del TEAC y aquellas a las que se remite, cuando afirman que **la presunción del artículo 27.1 LIRPF es *iuris tantum*, y no *iuris et de iure*** (como pretende la demanda, sin fundamento alguno), de tal manera que contar con estos dos elementos es un indicio más, junto con otros elementos fácticos debidamente acreditados, que puede resultar incluso perturbador para la valoración a realizar, porque en ocasiones sin ellos se estará en presencia de actividad económica, según resulte de la prueba practicada, en otras bastará con ellos, y, en fin, en otros supuestos, aun teniéndolos (como es el caso), hay otros elementos de los que deducir que no se está en presencia de una actividad económica, uno de ellos, la suficiente carga de trabajo.

Por tanto, como sostiene la resolución del TEAC, **lo determinante para el concepto de actividad económico empresarial es si existe o no una verdadera ordenación de medios personales y materiales** con la finalidad de colocar en el mercado bienes o productos, y no tanto contar con empleado y local: así lo ha entendido la doctrina contenida en la STS de 7 de diciembre de 2016 (Rec. 3748/2015), que admite que puede darse el caso de que, sin reunir formalmente los requisitos de empleado y local en exclusiva -lo que opera como presunción-, puede existir ordenación de actividad económica, si bien para ello es preciso *"describir en que consistiría la actividad empresarial y si cabe colegir de sus notas distintivas la presencia de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos del art 25.1 TRLIRPF"*. Indicando el Tribunal Supremo que dicha carga no se había cumplido, pues en el caso enjuiciado la sociedad se limitaba a la *"emisión de las facturas del arrendamiento de inmuebles y la gestión de su cobro"*, siendo *"muy escasa la actividad emprendida"*.

En este caso, tras las contundentes razones argüidas por la liquidación, la demanda no ha acreditado la existencia de una verdadera estructura empresarial dedicada a la gestión de estos arrendamientos, superando la mera apariencia, o artificio que conlleva el tener un empleado y un local, que tampoco se ha descartado sirviera para atender las restantes actividades económicas realizadas, desde la venta de muebles hasta la venta de energía.

Esta es también nuestra doctrina expresada en la reciente sentencia de 24/11/2021, en el recurso 671/2018,-ECLI: ES:AN:2021:5133-. Se desestima.

**RIC: ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO; LA SUFICIENTE CARGA DE TRABAJO NO ES UN ELEMENTO AMPARADO POR LA LEY, SIN QUE SEA EXIGIBLE UN NÚMERO MÍNIMO DE ARRENDAMIENTOS O UN DETERMINADO VOLUMEN DE NEGOCIO** (AN, SENTENCIA 25.10.21, RECURSO Nº. 695/2018; PONENTE: CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA).

**FJ 2º.-** (...) Existencia de actividad económica. Actividad de arrendamiento inmobiliario desarrollada (por el obligado tributario)

Consta en el expediente que en los ejercicios 2002 a 2006 la entidad doto la RIC. Según manifestó el obligado tributario a la inspección, la RIC se materializó en dos locales adquiridos en fecha 22-02-2005. Dichos locales son:

- 1.- Local comercial número 95 situado en el nivel 0 (planta Baja) del edificio situado en el barrio de Triana. Respecto a este inmueble se ha aportado contrato de arrendamiento de fecha 02/3/2005 suscrito con la entidad AAA.

La duración del contrato es de un año prorrogable tácitamente por anualidades sucesivas hasta un máximo de 20 años. No consta precio alguno en el contrato.

- 2.- Local de oficinas número 96 situado en el nivel +1 del edificio situado en el barrio de Triana. Local arrendado desde el 01/10/2005 hasta el 28/08/2013 a PPPP; se arrienda a la misma entidad a la que le había adquirido el local en febrero de 2005. La inspección considera que no existe actividad económica de arrendamiento ya que *"no existe carga de trabajo suficiente para que, en su caso, fuesen necesarios los elementos, local y empleado, previstos por la*

ley" lo que le lleva a concluir que "todas las inversiones que el obligado tributario ha asociado al arrendamiento, y, por tanto, ha vinculado como inversiones de la RIC, no pueden considerarse como válidas para el disfrute de dicho beneficio".

Aplicación del artículo 25.2 de la Ley 40/1998.

El citado precepto dispone:

*"2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:*

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.*
- b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa."*

La Administración no niega la concurrencia de estas circunstancias, lo que señala es que la carga de trabajo no justifica la existencia de estos elementos. No es discutido que RRR disponía de un local destinado a su actividad de arrendamiento inmobiliario en la calle XXX de Las Palmas de Gran Canaria, ni que el empleado destinado a la actividad de arrendamiento de inmuebles era D. EEEE, quien venía ejerciendo esta actividad para la entidad RRR desde el año 2004 hasta el año 2013.

Pues bien, no se discute la existencia de los arrendamientos; que estos son de larga duración, lo que implica la afectación de los inmuebles a la actividad arrendaticia de forma permanente; ni tampoco que existe un empleado encargado y local afecto a esta actividad, por lo que se cumplen los requisitos señalados en el precepto examinado.

Por otra parte, no olvidemos que la Ley 19/1994, expresamente señala que se considerarán como adquisición de activo fijo las inversiones realizadas por arrendatarios en inmuebles, cuando el arrendamiento tenga una duración mínima de cinco años.

La circunstancia de la carga de trabajo a la que se acoge la Administración, no es un elemento que se encuentra amparado por la Ley, que tampoco requiere un

número mínimo de arrendamientos, ingresos por tal concepto o volumen de negocio. Ante la falta de tales previsiones legales, no se puede exigir ningún requisito vinculado a estos conceptos, por lo que debemos concluir que la materialización de la RIC es conforme a la Ley.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso.

**RIC. REQUISITOS TEMPORALES Y FORMALES: INCUMPLIMIENTO. LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DETERMINADA POR LA RIC REQUIERE COMO PRESUPUESTO NECESARIO EL ACUERDO DE DISTRIBUCIÓN DE LOS RESULTADOS POR LOS SOCIOS CON CARÁCTER PREVIO A SU APLICACIÓN. NO ES SUFICIENTE QUE LA DOTACIÓN SE ACUERDE ANTES DE LA PRESENTACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL EJERCICIO, ES NECESARIO QUE LOS ACUERDOS SE ADOPTEN EN RELACIÓN CON EL EJERCICIO, Y POR TANTO EN LOS PLAZOS SEÑALADOS, Y QUE LA PUBLICIDAD DEL ACUERDO SE CUMPLA TAMBIÉN EN RELACIÓN AL EJERCICIO Y DENTRO DE LOS PLAZOS SEÑALADOS, SIENDO ADEMÁS NECESARIO QUE LA LIQUIDACIÓN SE PRESENTE DE FORMA TEMPORÁNEA (AN, SENTENCIA 21.12.21, RECURSO Nº. 52/2019; PONENTE: CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA).**

**FJ 1º.- (...)** Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2018 que desestima la reclamación interpuesta.

Son hechos no controvertidos:

- 1.- Con fecha 18-11-2011 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, derivado del acta de disconformidad número A02-NNNN incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad PPP, notificándose dicho Acuerdo a la interesada el día 23-11-2011 y habiéndose iniciado el procedimiento inspector de carácter parcial mediante Comunicación notificada el 28-03-2011, el cual se limitaba a la comprobación de la dotación de la RIC.
- 2.- En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos:

1. La actividad principal desarrollada por la entidad es la promoción inmobiliaria de edificaciones, clasificada en el epígrafe 8.332 del IAE.
2. El ejercicio económico de la sociedad coincide con el año natural, siendo el plazo voluntario fijado por la normativa para presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades del período 2006 del 01 al 30 de Julio de 2007 (con motivo del "apagón en Cataluña").
3. A 12-01-2010 los libros de contabilidad del ejercicio 2006 no constaban legalizados, siendo los últimos legalizados los del 2004, si bien con fecha 24-05-2010 fueron legalizados los libros de los ejercicios 2006, 2007 y 2008.
4. La entidad aporta una Certificación que señala que el día 30-06-2007 se celebró la Junta General Ordinaria en la que se aprobaron las Cuentas Anuales y la aplicación del resultado del ejercicio 2006, si bien no fue hasta el 19-02-2008 cuando se efectuó la legitimación de la firma de la citada certificación por parte de la Notaria de Arrecife, D<sup>a</sup> NNN.
5. El 28-03-2008 la sociedad presentó, de forma extemporánea, su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.
6. El depósito de las Cuentas Anuales de 2006 tuvo lugar el 10-06-2008 y la legalización de los libros contables el 24-05-2010.
7. Teniendo en cuenta los hechos descritos, la AEAT concluyó que no concurrían los requisitos temporales y formales para poder disfrutar del beneficio fiscal que supone la dotación de la RIC, pues la entidad incumplió los plazos legales establecidos en la normativa mercantil para la aprobación de las Cuentas Anuales y la aplicación del resultado del ejercicio 2006.

3.- Como consecuencia de lo anterior, la Inspección procedió a declarar incorrecta la dotación a la RIC por importe de 1.113.781,50 euros, por lo que aumentó la base imponible declarada de la sociedad en dicha cuantía, resultando una deuda total a ingresar de 485.490,50 euros, que se desglosan en una cuota de 389.823,53 euros y unos intereses de demora de 95.666,97 euros.

### ***Cuestiones planteadas en la demanda.***

- 1.- Cumplimiento de los requisitos temporales y formales establecidos por la normativa para la correcta dotación de la RIC.

2.- Improcedencia de exigir el cumplimiento de los plazos señalados en la normativa mercantil.

**FJ 2º.-** Cumplimiento de los requisitos temporales y formales establecidos por la normativa para la correcta dotación de la RIC.

La cuestión debatida se centra, en determinar, por un lado, si la recurrente ha incumplido los requisitos temporales y formales establecidos por la normativa para la correcta dotación de la RIC y, por otro lado, si, en todo caso, el incumplimiento de los plazos mercantiles conlleva la pérdida del referido beneficio fiscal regulado en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

### **Regulación legal.**

Artículo 27 de la Ley 19/1994, en su redacción aplicable, dada por Ley 4/2006: "1. 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. (...) 2. 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. (...)"

### **Conclusiones.**

Considera la recurrente que, consolidada doctrina y jurisprudencia, declaran que se exige que el contribuyente que haya disfrutado de los efectos de la RIC pruebe que la decisión de dotarla la haya tomado antes de la presentación del impuesto correspondiente.

Debemos advertir desde ahora, que la cuestión planteada no viene referida a la prueba de la dotación para la RIC, sino a la extemporaneidad de la misma.

En este sentido, acierta la Resolución impugnada, cuando señala que la aplicación de la reducción en la base imponible determinada por la dotación de la

Reserva para Inversiones en Canarias requiere como presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de los resultados con carácter previo a su aplicación.

Ello resulta claramente del artículo 27 de la Ley 19/1994, cuando afirma que 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.

Es claro que las dotaciones han de hacerse en cada periodo impositivo, lo cual implica el cumplimiento de los requisitos formales que recogen la voluntad de la entidad de dotar la RIC, en cada periodo impositivo. E, implica también, que se haga de forma que produzca efectos frente a terceros.

Debemos recordar:

1. A 12-01-2010 los libros de contabilidad del ejercicio 2006 no constaban legalizados, siendo los últimos legalizados los del 2004, si bien con fecha 24-05-2010 fueron legalizados los libros de los ejercicios 2006, 2007 y 2008.
2. La entidad aporta una Certificación que señala que el día 30-06-2007 se celebró la Junta General Ordinaria en la que se aprobaron las Cuentas Anuales y la aplicación del resultado del ejercicio 2006, si bien no fue hasta el 19-02-2008 cuando se efectuó la legitimación de la firma de la citada certificación por parte de la Notaria de Arrecife, D<sup>a</sup> NNN.
3. El 28-03-2008 la sociedad presentó, de forma extemporánea, su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.
4. El depósito de las Cuentas Anuales de 2006 tuvo lugar el 10-06-2008 y la legalización de los libros contables el 24-05-2010.

La manifestación de voluntad de la entidad de dotar la RIC, se hizo en forma que no producía efectos frente a terceros, respecto del ejercicio de 2006, y la Administración tributaria es un tercero respecto a la entidad, por lo que la manifestación de voluntad de esta, no produce efectos frente a la Administración, en tanto se cumplan las formalidades para ello.

***Improcedencia de exigir el cumplimiento de los plazos señalados en la normativa mercantil.***

De lo dicho anteriormente resulta que no se trata de exigir el cumplimiento de plazos mercantiles, sino de exigir el cumplimiento de aquellas formalidades por las que los terceros tienen constancia de la decisión adoptada en cada ejercicio, respecto de la atribución de beneficios.

Así, el artículo 95.1 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, establece que la junta general ordinaria, se reunirá necesariamente dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, para aprobar, en su caso, las cuentas del ejercicio anterior.

El artículo 218 del mismo Texto Legislativo determina que dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, se presentará para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social certificación de los acuerdos de la Junta General de aprobación de las cuentas anuales y de aplicación del resultado. Ese depósito hará posible que los terceros se vean afectados por el contenido de tales cuentas en virtud de la fe pública registral.

Pues bien, la dotación de la RIC debe de hacerse en relación a un ejercicio concreto, como hemos señalado antes, y con las formalidades que den firmeza y efectos frente a terceros de las dotaciones acordadas por la Junta General, por lo que han de cumplirse en plazo (para su eficacia en el correspondiente ejercicio), los requisitos necesarios para la adopción de los acuerdos y su eficacia frente a terceros.

No es suficiente que la dotación se acuerde antes de la presentación de la autoliquidación del ejercicio, es necesario que los acuerdos se adopten en relación con el ejercicio, y por tanto en los plazos señalados, y que la publicidad del acuerdo se cumpla también en relación al ejercicio y dentro de los plazos señalados. Siendo además necesario, que la liquidación se presente de forma temporánea, ya que, en otro caso, la dotación no se habría realizado en relación al concreto ejercicio.

Las sentencias aportadas por la actora no contradicen lo expuesto anteriormente.

De lo expuesto resulta la desestimación del recurso.

## IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

**IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO. BASE IMPONIBLE: SUFICIENTE ACTIVIDAD PROBATORIA DE LA INSPECCIÓN QUE NO SE LIMITA A LA APLICACIÓN DEL ART. 108.4 LGT SINO QUE VALORA EL CONJUNTO DE LA DOCUMENTACIÓN Y RECHAZA LA CONTABILIDAD Y EL INFORME DE AUDITORÍA APORTADOS EN TANTO QUE NO ES UNA CONTABILIDAD COINCIDENTE CON LA APROBADA EN SU MOMENTO Y DEPOSITADA EN EL REGISTRO MERCANTIL, SIN QUE SE JUSTIFIQUE LA REFORMULACIÓN DE LAS CUENTAS** (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 02.12.2021, RECURSO Nº. 210/2020, PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

**FJ 3º.-** (...) Lo que refiere el acta y ratifica la resolución del Inspector Jefe como resultado del examen de la anterior documentación, es que las cifras por ventas declaradas a efectos de IGIC son muy inferiores a las declaradas en el Impuesto de Sociedades y en las cuentas depositadas en el Registro Mercantil de los respectivos ejercicios, no coincidiendo tampoco con los datos de las operaciones económicas con terceros (modelos 415 y 347) que arrojan compras superiores a las imputadas por proveedores y ventas inferiores a las imputadas por clientes, ni con el importe de las operaciones sujetas y no exentas al IGIC que resultan de los Libros registro de facturas emitidas. Ante tales discrepancias entiende la Inspección que arrojan mayor certeza las cifras que resultan de los importes declarados a efectos del Impuesto sobre Sociedades, coincidentes con las cuentas anuales oportunamente aprobadas por la Junta General y depositadas en el Registro Mercantil.

La cuestión de fondo es, como reclama la actora en sus alegaciones al acta, de valoración de la prueba, actividad que fue desarrollada por la Inspección en los siguientes términos. Se parte de lo dispuesto en el artículo 51 de la LGT sobre el método de estimación directa de las bases imponibles, resaltando que en tal labor la Inspección no se ha limitado -reproche que se mantiene en la demanda— a la aplicación del artículo 108.4 de la LGT considerando sin más el importe neto de la cifra de negocios y otros ingresos de explotación que resulta de las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto de Sociedades, sino que también examina y valora el resto de la documentación anteriormente señalada, rechazando la contabilidad aportada por la actora en el curso del procedimiento y los informes de auditoría, en tanto que no es una contabilidad coincidente con la que en su momento fue aprobada y depositada en el Registro Mercantil, y no se justifica la reformulación de las cuentas.

Conclusión con la que la Sala esta conforme, pues aún considerando que el sistema de publicidad registral no da fe, sino que informa sobre el estado de cuentas, no puede obviarse que se trata de la contabilidad anual aprobada en su momento por la Junta General y conforme a la cual se presentaron las autoliquidaciones por el Impuesto de Sociedades en cada ejercicio, que se pretende confrontar con una contabilidad que es aportada con posterioridad a la formulación del acta y sin exponer la razón de tal contradicción, sin olvidar que las bases imponibles declaradas tampoco resultaban conformes con esta contabilidad ni con otros documentos examinados por la Inspección. No cabe oponer que la actora aún puede iniciar el procedimiento de rectificación, pues además de lo que resultaría de la aplicación de la norma de registro y valoración 22ª que cita el acuerdo de liquidación, esa alegación no excluye el examen del juicio valorativo que se ha realizado en relación a los documentos que constaban en el expediente y que configura también la única prueba a considerar en el recurso. Por estas razones, entender que ofrecía un mayor grado de certeza la determinación de las bases imponibles partiendo del importe neto de la cifra de negocio y otros ingresos que resultaba de las autoliquidaciones presentadas en el Impuesto de Sociedades, coincidente con las cuentas anuales aprobadas y depositadas en el Registro Mercantil, no resulta un juicio ni ilógico ni arbitrario. Las cifras obtenidas de los documentos examinados y las diferencias apreciadas las reitera el informe ampliatorio (folio 278, según la ordenación automática de los documentos del expediente electrónico en formato PDF remitido, del 1 al 1.501, la que seguiremos) identificado los siguientes:

- Las declaradas por la sociedad en los modelos 420 de autoliquidación presentados;
- Las declaradas en el Impuesto de Sociedades, coincidentes con las que resultan de las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil;
- Las que resultaban Libros registro de facturas emitidas, y;
- La contabilidad aportada en el curso del procedimiento por el obligado tributario.

El examen de los informes de la entidad Ernest & Young de auditoria que aportó la actora no conduce a otra conclusión, no por desvalorar -en general— la virtualidad como medio de prueba de estos documentos, sino porque se refieren a cuentas

reformuladas sin contener referencia a las cuentas anuales de los ejercicios regularizados que fueron aprobadas y depositadas en el Registro Mercantil, ni explicación sobre la discrepancia.

Para determinar la base imponible del Impuesto, por tanto, se parte de la cifra de negocios y otros ingresos de la explotación de las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil coincidentes con las declaradas en las autoliquidaciones del Impuesto de Sociedades, detrayendo de las mismas aquellas cantidades que no formaban parte de la base imponible del IGIC (indemnizaciones por siniestros) o están exentas del impuesto (cobro de seguros), imputando los ingresos anuales a cada período de liquidación aplicando el mismo porcentaje que sobre ingresos brutos anuales resulta imputado por el obligado tributario a cada uno de los trimestres del ejercicio en la contabilidad aportada en el expediente, recogiendo el acta igualmente los tipos de gravamen, en tanto que los aplicados por la entidad no eran los correctos aplicables a las dos operaciones consideradas, entregas de bienes y prestación de servicios. Las cuotas a deducir por IGIC soportado en todos los períodos regularizados se efectúa con base a los datos consignados en los Libros Registro de facturas recibidas, reflejando el cuadro incorporado a la resolución del Inspector Jefe, con las correcciones a la propuesta de la actuario que refiere, las diferencias entre lo autoliquidado y el resultado de la comprobación.

**IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO. TIPO IMPOSITIVO: APLICACIÓN DEL TIPO IMPOSITIVO GENERAL Y NO EL REDUCIDO; ESTAMOS ANTE UN SERVICIO DE CATERING Y NO ANTE UNA MERA ENTREGA DE BIENES; LA NORMATIVA NO EXIGE QUE SEA LA MISMA EMPRESA LA QUE REALICE LOS SERVICIOS DE LIMPIEZA NI DE RECOGIDA DE RESIDUOS (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 13.09.2021, RECURSO Nº. 233/2020, PONENTE: EVARISTO GONZÁLEZ GONZÁLEZ)**

**FJ 1º.-** La actora (...) ha venido exponiendo ya desde la vía administrativa que dentro de sus actividades mercantiles debe distinguirse, y aquí nos referimos a los términos que ella utiliza, por una parte la de mera entrega de alimentos en forma de menús preparados a colegios y otra actividad que implica no solo la entrega de los productos de alimentación, sino también de servicios accesorios; en el primer caso la sociedad defiende una aplicación del IGIC al tipo del 3% y en el segundo caso sí se conforma con la administración en la aplicación del tipo del 7 %.

(...) Ahora bien, ya de la propia demanda resulta que en ninguno de los casos la actora se limita a ese trinomio: elaborar, distribuir y suministrar los menús, sino que en todo caso, y en cuanto a las actividades concernidas por este proceso, presta los servicios de limpieza de menaje y útiles de cocina y recogida y almacenamiento de residuos sobrantes.

Estos servicios de limpieza y de gestión de los residuos desde luego no los presta quien regenta una pollería, así que la Consulta Vinculante nº 1.617, de 12 de noviembre de 2013 de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias no guarda relación alguna con de lo que aquí se trata.

El Reglamento (CE) nº 852/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativo a la higiene de los productos alimenticios, no exige que sea la propia empresa de catering quien realice esas dos prestaciones de limpieza y sobre residuos. Deben llevarse a cabo, pero el Reglamento no impone por quien. Son servicios, son dos actividades que no implican entrega y se están prestando por la actora, y no lo hace por imposición legal inderogable. Tómese en consideración que, según el artículo 3 de ese Reglamento que venimos de citar, *"los operadores de empresa alimentaria se cercioraran de que en todas las etapas de la producción, la transformación y la distribución de alimentos bajo su control se cumplen los requisitos de higiene pertinentes contemplados en el presente Reglamento"* y la fase de distribución de alimentos cesa con la entrega de los menús al centro educativo, a partir de ese momento cesa el ámbito temporal de aplicación del Reglamento (CE) nº 852/2004 para la empresa alimentaria, de manera que si esta, tras entregar los menús procede igualmente a limpieza de menaje y útiles de cocina y recogida y almacenamiento de residuos sobrantes no lo hace por imposición normativa.

La Sala no considera que se les pueda restar relevancia a tales servicios, sino que estamos ante un servicio de "catering" en el sentido del Reglamento de ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, artículo 6.1: *"Por servicios de restauración y catering se entenderá aquellos que consistan en el suministro de alimentos o de bebidas preparados o sin preparar, o de ambos, para consumo humano, y que vayan acompañados de servicios auxiliares suficientes para permitir el consumo inmediato de los mismos. El suministro de alimentos o bebidas, o de ambos, se considerará únicamente uno de los elementos de un conjunto en el que deberán predominar los servicios. Serán*

*servicios de restauración los prestados en las instalaciones del prestador, y servicios de catering los prestados fuera de dichas instalaciones."*

Consideramos también que debe estarse a los criterios positivados en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de marzo de 2011, asunto C-497/09, de manera que solo es entrega de bienes el suministro de comidas o alimentos preparados y listos para su consumo cuando los elementos de servicio sean irrelevantes, pero si nos situamos ante una actividad de catering, como es el caso, hablaremos de prestación de servicios, con la sola salvedad de que la empresa se limite al mero suministro de comidas estandarizadas sin ningún otro componente de prestación de servicios. Este componente si concurre en el caso de autos, pues pudiendo haber quedado el centro educativo obligado a la limpieza del menaje de cocina y a la recogida y almacenamiento de los residuos, se ve liberado de estas cargas por la empresa, así que no solamente le entrega comida, le presta servicios y no irrelevantes.

## **TRIBUTOS CEDIDOS A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA**

**IMPUESTO SOBRE DONACIONES: EXIGENCIA DE QUE SE FORMALICE EN DOCUMENTO PÚBLICO, TANTO PARA LOS RESIDENTES EN CANARIAS COMO PARA LOS NO RESIDENTES, SIN QUE PUEDA SUBSANARSE EL INCUMPLIMIENTO POR EL HECHO DE QUE LA ACEPTACIÓN POSTERIOR SE REALICE EN ESCRITURA PÚBLICA (AN, SENTENCIA 11.10.21, RECURSO Nº. 696/2018; PONENTE: FRANCISCO GERARDO MARTÍNEZ TRISTÁN).**

FJ 2º.- Sobre los requisitos para obtener la bonificación prevista por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias, en materia de Tributos cedidos.

No existiendo controversia sobre los hechos, la cuestión a resolver es si se dan en las donaciones realizadas en 2011, en favor de dos donatarias residentes en Italia, las condiciones para que se les pueda aplicar la bonificación prevista para las donaciones de bienes muebles (dinero en efectivo) en la legislación tributaria canaria, vigente en 2011, cuando se hizo la donación.

Al respecto, el artículo 26 sexies de la aludida ley Canaria establece, en lo que ahora importa, que *"los sujetos pasivos incluidos en el impuesto sobre sucesiones y*

*donaciones, aplicarán una bonificación del 99,9% de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones inter vivos, siempre que la donación se formalice en documento público”.*

Por tanto, este precepto, -aplicable también a las donatarias recurrentes, por así establecerlo la disposición adicional segunda, apartado 1, letra e) de la Ley 29/1987, de 18/12 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la redacción aprobada (2014) para adaptar la legislación española a la jurisprudencia del TJUE, recaída entre otras, en la STJUE de 2/9/2014 (C-127/12; Comisión/España) y evitar la discriminación contraria al artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea-, **exige para obtener la bonificación que se pretende en este proceso que la donación se formalice en documento público**; y como quiera que cuando se efectuó la donación en 2011 no se hizo en documento público, la respuesta negativa que ahora enjuiciamos, ha de considerarse como la ajustada a derecho, sin que tengan virtualidad enervatoria de la misma las diferentes cuestiones planteadas por la demanda.

No tiene ninguna relevancia, a los fines que nos ocupan, ni la aplicabilidad de las sentencias del TJUE que se cita en la demanda, porque todas están orientadas a conseguir lo que ya tiene reconocido la parte actora por la legislación española, esto es la equiparación de su situación con la que tuviera un residente en España que reuniera las mismas condiciones, o lo que es lo mismo, porque no se le niega en las resoluciones recurridas la aplicación de la misma legislación que a cualquier residente en Canarias, aunque ellas tengan residencia en Italia.

Tampoco lo tienen los principios aducidos, en relación con el derecho europeo, efectividad y equivalencia, porque todos ellos han de ser entendidos en el marco de un hipotético derecho a la bonificación, que sin embargo no tienen las actoras, porque **no han cumplido con los requisitos que la legislación canaria impone -a los residentes en Canarias, y a los no residentes en Canarias- para obtener la bonificación** que se pretende.

En fin, no se cumple el requisito legal por el hecho de haber aceptado la donación en 2015 en escritura pública, porque lo que exige la norma es que se formalice en dicho instrumento público la donación, no la aceptación de la misma.

A este respecto, el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria determina que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa; y la ley del tributo exige que, en el momento de efectuar la donación, devengo, se formalice en documento público, no en otros momento posterior, referido a otro acto jurídico (la aceptación de la donación) que, aunque relacionado con la donación, no constituye propiamente la donación.

La alusión a la finalidad de la norma, evitar el origen ilícito de los fondos recibidos en la donación, es poco afortunada, porque la argumentación empleada se vuelve contra el autor de la misma: sólo se otorga documento público, no ya de donación, sino de aceptación, cuando se hace preciso porque se ha descubierto la donación; en este caso, cuando se ha descubierto que hubiera procedido una bonificación si se hubiera otorgado escritura pública en el momento de la donación, requisito que, tanto para residentes como para no residentes, estaba vigente en 2011 cuando se celebró la donación.

Por último, fácilmente puede comprenderse que, de aceptarse la posición actora y permitirle la bonificación, se le haría de mejor condición que a un residente canario que estuviera en la misma situación, es decir, que en 2011 no hubiera formalizado la donación en escritura pública, en cuyo caso no se le aplicaría la bonificación, y pretendiera subsanar esta omisión con una posterior escritura de aceptación de la donación.

**ITPAJD -MODALIDAD AJD-, CUOTA GRADUAL DE LOS DOCUMENTOS NOTARIALES: LA PRIMERA COPIA DE UNA ESCRITURA NOTARIAL EN LA QUE SE DOCUMENTA UN CONTRATO DE COMPRAVENTA DE NEGOCIO DE SUPERMERCADO ES UN ACTO SUJETO AL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADO (AJD), AL SER INSCRIBIBLE EN EL REGISTRO DE BIENES MUEBLES CREADO POR EL REGLAMENTO DEL REGISTRO DE CONDICIONES GENERALES DE LA CONTRATACIÓN, NO SIENDO NECESARIO QUE EL ACTO O NEGOCIO SE INSCRIBA EN EL REGISTRO, BASTANDO QUE SEA INSCRIBIBLE, CON INDEPENDENCIA DE LA EFICACIA O EFECTOS DE LA INSCRIPCIÓN (TS, SENTENCIA 20.01.22, RECURSO Nº. 6214/2020; PONENTE: ISAAC MERINO JARA).**

**FJ 3º.-** *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Antes que nada, debemos aclarar que nos vamos a remitir parcialmente a nuestra jurisprudencia, particularmente, a dos sentencias de 26 de noviembre de 2020, rec. cas. 3631/2019 y rec. cas 3873/2019 ya otra de 18 de febrero de 2021, rec, cas, 6777/2019.

En ellas afirmamos que la Sala *a quo* considera "que, si bien estamos ante una escritura que tiene por objeto cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros, puesto que la creación de dicho registro de titularidades y gravámenes por disposición adicional única del RD 1828/1999, de 3 de diciembre, Reglamento de Régimen de Condiciones generales de Contratación, no fue seguido de un desarrollo reglamentario que amparara y regulara la inscripción de establecimientos empresariales o mercantiles de oficinas de farmacias, debiéndose acudir, en este caso, a las previsiones del art. 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16-12-1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras titularidades, extremo que no impide pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva".

También afirmamos "que no es objeto de controversia que para que la operación examinada en este proceso pueda ser gravada en AJD deben cumplirse los siguientes requisitos: (1º) que se trate de primeras copias de escrituras y actas notariales; (2º) que tengan por objeto cantidad o cosa valuable; (3º) que contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles; y (4º) que no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de la LITPAJD.

En dichas sentencias la discrepancia reside en que, mientras para la Comunidad de Madrid y el TEARM la oficina de farmacia se considera un establecimiento mercantil con acceso al Registro de Bienes Muebles, la Sala de instancia y la parte recurrida sostienen lo contrario. En cambio, en el presente recuso a la discrepancia reside en si un supermercado se considera un establecimiento mercantil con acceso al Registro de Bienes Muebles. Aunque no es lo mismo, parte de sus argumentos resultan válidos, entre otras razones porque no son tan novedosos como pudiera parecer, en realidad se apoyan en nuestra jurisprudencia representada por las sentencias de 25 de abril de 2013 (rec. cas, 5699/2010) y de 13 de septiembre de 2013, rec. cas. 4600/2012".

Pues, en lo que ahora importa, interesa señalar "que no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma.

A la vista de ello, recobra su sentido la aplicación de la doctrina recogida en las dos últimas sentencias mencionadas.

En la de 25 de abril de 2013 afirmamos que la *"inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales"*.

Y en la de 13 de septiembre de 2013 dijimos que *"a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico"*.

Así lo hemos declarado en la reciente sentencia de 25 de abril de 2013, reconociendo que la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales"

Y la aplicación de la doctrina reproducida nos conduce a la fijación de la siguiente doctrina:

La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta un contrato de compraventa de negocio de supermercado, es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la

Contratación, no siendo necesario que el acto o negocio se inscriba en el Registro, bastando simplemente que sea inscribible, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma.