RESEÑAS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA, EN LOS MESES DE FEBRERO DE 2026 A JULIO DEL EJERCICIO 2026

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: arrendamiento vivienda vacacional.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante no ha venido desarrollando actividad empresarial o profesional alguna y es propietaria de dos viviendas que pretende arrendar con carácter oneroso a una entidad mercantil que lo destinará a la actividad de vivienda vacacional. Expone las condiciones del arrendamiento.

Consulta si el arrendamiento de las viviendas constituye una operación sujeta al IGIC; en caso de respuesta positiva, si está obligado a presentar declaración censal por el mero hecho de arrendar las viviendas a la sociedad mercantil que los va a explotar como viviendas vacacionales. Por último, consulta si la sociedad mercantil arrendataria al explotar las viviendas vacacionales en nombre propio y por su cuenta y riesgo, es la única obligada a presentar la declaración censal, repercutir la cuota del IGIC correspondiente a los clientes y cumplir las restantes obligaciones formales.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

a) Servicio de arrendamiento de bienes inmuebles prestado por la persona física consultante.

(...)

(...) la prestación de servicios, con carácter oneroso, de arrendamiento de los bienes inmuebles a la sociedad mercantil, confiere a la persona física consultante la condición, en todo caso, de empresario o profesional a efectos del IGIC.
Teniendo la consideración de empresario o profesional, examinaremos si tiene la persona física consultante obligación de presentar declaración censal.

(…)

El arrendamiento de las viviendas que realiza la persona física consultante, conforme al artículo 21.b) del texto refundido REF se encuentra sujeto y no exento del IGIC, por lo que tendría obligación de presentar declaración censal. Ahora bien, la persona física consultante no venía desarrollando actividades empresariales o profesionales, por lo que se encuentra incluido en el régimen especial del pequeño empresario o profesional (en adelante, REPEP), de acuerdo con el apartado 1 del artículo 89 del texto refundido REF (…).

(…)

La inclusión en el REPEP supondrá, conforme al apartado 1 del artículo 90 del texto refundido REF, regulador del contenido del REPEP, que las prestaciones de servicios de arrendamiento que realice la persona física consultante se encuentren exentas del IGIC. No obstante, este supuesto de exención no supone que no tenga obligación de presentar declaración censal. En efecto, el artículo 91 del texto refundido REF, regulador de las obligaciones de los sujetos pasivos acogidos al REPEP, establece en su letra c) la obligación de presentar declaración censal para comunicar a la Agencia Tributaria Canaria la inclusión en el REPEP o su renuncia.

b) Cesión de uso de viviendas vacacionales realizada por la sociedad mercantil arrendataria de los bienes inmuebles.

El artículo 5.2.2º de la Ley 20/1991 dispone que se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario; disponiendo el artículo 5.6.a) de la mencionada Ley que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

Tratándose de una persona jurídica, la sociedad mercantil no puede incluirse en el REPEP. Por otra parte, conforme al al artículo 21.b) del texto refundido REF, la cesión de uso de las viviendas vacacionales está excluida de los supuestos de exención contemplados en el citado artículo 21. Por tanto, la sociedad mercantil arrendataria de los bienes inmuebles cedidos por la persona física consultante, realiza prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IGIC, con obligación de repercutir la cuota del IGIC que se devengue en las facturas que deba emitir por la cesión de uso de las viviendas vacacionales (conforme al artículo 20.Uno.1 y 2 de la Ley 20/1991), y con obligación de presentar declaración censal de acuerdo con los apartados 1 y 2 del artículo 132 del Reglamento de gestión."

(Contestación vinculante de fecha 29 de julio de 2026)

Clave: cesión temporal de uso de vivienda vacacional.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante manifiesta que es propietaria de una vivienda en Tenerife que tiene la intención de destinar a la cesión temporal a terceros para uso vacacional a través de una plataforma de reserva en linea. No dispone de empleados contratados ni prestará servicios complementarios propios de la industraia hotelera, limitándose a la entrega y recogida de llaves, así como a la limpieza al inicio y final de cada estancia.

Consulta si la cesión temporal de uso de vivienda vacacional amueblada y equipada que pretende desarrollar como persona física, sin medios organizativos propios ni prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera,

se encuentra sujeta al IGIC y, en caso de respuesta positiva, si le resulta de aplicación la exclusión de la exención prevista en el artículo 21 del texto refundido REF.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La prestación de servicios de cesión de uso temporal de una vivienda vacacional situada en Canarias confiere a la persona física consultante, en todo caso, la consideración de empresario que desarrolla una actividad empresarial, estando sujeta al IGIC la mencionada prestación de servicios con independencia de que se presten o no servicios propios de la industria hotelera, o si dispone o no de medios organizativos propios o contrate los mismos (por ejemplo, que contrate el servicio de limpieza al inicio o final de cada estancia o utilicen los servicios de una plataforma de reserva en linea). A dicha prestación de servicios no le resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 21 del texto refundido.

(…)

Ahora bien, tratándose de una persona física y presumiendo que no ha venido ejerciendo actividad empresarial o profesional alguna, la persona física consultante se encuentra obligatoriamente incluida, salvo renuncia, en el régimen especial del pequeño empresario o profesional (en adelante, REPEP) conforme al artículo 89.1 del texto refundido REF (…)

(…)

La consecuencia de la inclusión en el REPEP es la exención del IGIC de todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por la persona física consultante, conforme al artículo 90.1 del texto refundido REF (…)

(…)

En el supuesto de que la persona física consultante renuncie al REPEP en los términos establecidos en el artículo 89.2 del texto refundido REF, la prestación de servicios de cesión de uso temporal de vivienda vacacional se encuentra sujeta y no exenta del IGIC. "

(Contestación vinculante de fecha 6 de febrero de 2026)

B) Exención operaciones interiores.

Clave: servicios relacionados con el patrimonio cultural.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante ha resultado adjudicataria de los siguientes contratos menores de servicios en el marco de actuaciones d documentación y estudios del patrimonio cultural de Canarias promovidas por la Administración pública autonómica:

- Realización de un inventario del patrimonio histórico industrial de la isla de Lanzarote.

(...)

- Redacción de un texto destinado a una publicación monográfica sobre el patrimonio histórico industrial de la isla de El Hierro.

(...)

Se consulta si tales servicios se pudieran encuadrar dentro de alguno de los supuestos de exención en el IGIC relacionados con actividades culturales o de carácter científico o de investigación.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La aplicación del supuesto de exención recogida en el artículo 8 del texto refundido REF, requiere el cumplimiento de un requisito subjetivo y un requisito objetivo.

Del mero análisis de las prestaciones de servicios que se mencionan en citado artículo 8, comprobamos que no resultan aplicables a los servicios objeto de consulta, pero es que además en el hipotético supuesto de que pudiera resultar aplicable, no se cumple el requisito subjetivo: el prestador del servicio cultural debe ser una

entidad de Derecho público o una entidad o establecimiento cultural de carácter social.

El artículo 31 del texto refundido REF regula la calificación como entidad o establecimiento de carácter social (…)

(…)

Es palmario que una persona física no puede disponer de la consideración, a efectos del IGIC, de entidad o establecimiento cultural privado de carácter cultural.

Llegados a este punto, la única posibilidad de que las prestaciones de servicios objetos de consulta y prestados por la persona física consultante pudiera estar exenta del IGIC, es que ella se encuentre acogida al régimen especial del pequeño empresario o profesional.

En efecto, el artículo 89 del texto refundido REF dispone en su apartado 1 lo siguiente:

"1. Estarán incluidos en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, salvo renuncia, los sujetos pasivos personas físicas establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, no hubiera excedido de 30.000 euros.

(...)"

La consecuencia de la inclusión en el régimen especial del pequeño empresario o profesional sería la exención del IGIC de todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por la persona física consultante, conforme al artículo 90.1 del texto refundido REF."

(Contestación vinculante de fecha 10 de abril de 2026)

Clave: Autoridad Tributaria.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La Autoridad Portuaria consultante expone que, conforme al número 9º del artículo 9 de la Ley 20/1991, no existen dudas sobre la no sujeción al IGIC de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen cuya contraprestación sea una tasa, salvo, de acuerdo con el número 10º del citado artículo 9, las concesiones y autorizaciones administrativas que tenga por objeto inmuebles o instalaciones en puertos. Igualmente expone que no es dudosa la sujeción al IGIC de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que se entiendan realizadas en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto, cuya contraprestación no sea una tasa.

Consulta si a las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IGIC les resulta de aplicación (sic) la exención prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

El texto de la consulta planteada hace mención al supuesto de exención previsto 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); sin embargo, este precepto fue derogado, con efectos desde el día 21 de octubre de 2025, por la letra a) de la disposición derogatoria única del Decreto legislativo 1/2025, de 13 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las normas legales aprobadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, texto refundido REF).

Desde el día 21 de octubre de 2025, la exención contenida en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, ha sido sustituida por el artículo 26 del texto refundido REF (…)

(…)

Del contenido de este precepto se desprende que la exención se limita a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por una Administración territorial, no siendo aplicable cuando quien realiza la entrega del bien o la prestación

de servicios sujeta al IGIC es un órgano o un ente integrado en la Administración institucional.

Conforme al artículo 24 del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre (en adelante, texto refundido Puertos), las Autoridades Portuarias son organismos públicos con personalidad jurídica y patrimonio propios. Derivado de esto la exención prevista en el artículo 26 del texto refundido REF no resulta de aplicación a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujeta al IGIC efectuada por una Autoridad Portuaria, por éstar integrada en la Administración institucional del Estado. Ahora bien, el artículo 41 del texto refundido Puertos dispone que las Autoridades Portuarias y Puertos del Estado quedan sometidas al mismo régimen tributario que corresponde al Estado. Dada la asimilación fiscal de las Autoridades Portuarias al Estado, la cuestión a determinar es si dicha asimilación con el Estado extiende sus efectos a las operaciones interiores sujetas al IGIC, dado que en caso de respuesta positiva sería de aplicación la exención prevista en el artículo 26 del texto refundido REF a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios sujeta al IGIC que realizasen las Autoridades Portuarias.

En este punto resulta de interés (...) el informe de 9 de mayo de 2014 de la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Canarias, cuyo contenido mutatis mutandis entendemos que continúa siendo plenamente aplicable al supuesto objeto de consulta:

(…)

La asimilación de las Autoridades Portuarias con el régimen tributario del Estado recogida en el artículo 41 del Texto refundido, únicamente resulta operativa respecto a la regulación que el Estado dicte en el uso de la potestad legislativa originaria para establecer tributos. En efecto, no cabría aplicar la asimilación fiscal prevista en el citado artículo 41 cuando se trata de beneficios fiscales establecidos por la Comunidad Autónoma de Canarias en uso de su potestad legislativa derivada o delegada por el Estado, salvo que la propia legislación autonómica lo establezca.

(…)

Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la asimilación fiscal al Estado de las Autoridades Portuarias no tiene efecto en las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IGIC realizadas por las Autoridades Portuarias, por lo que no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 26 del texto refundido REF. "

(Contestación vinculante de fecha 14 de julio de 2026)

Clave: Talleres de reparación de vehículos. Entregas de chatarra.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La asociación patronal consultante representa a talleres de reparación de vehículos. En el ejercicio de su actividad, generan chatarra o residuos metálicos y chatarra provenientes de piezas sustituidas, carrocerías dañadas y otros componentes que no son reutilizables. Estos residuos son retirados por gestores de residuos autorizados, quienes los valoran y compensan económicamente.

Consulta lo siguiente:

- Si un taller de reparación de vehículos está obligado a emitir una factura por la venta de chatarra y residuos metálicos a un gestor de residuos autorizado, aunque no sea su actividad principal.

(...)

- Si debe aplicarse el IGIC en esta operación o está exenta (…)

- Si sería válido que el gestor de residuos autorizado emita un justificante de compra en lugar de que el taller emita factura.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

En cuanto a la primera de las consultas efectuadas (…)

Es evidente que una persona o entidad que desarrolla una actividad de taller de reparación de vehículos es un empresario o profesional; al mismo tiempo, también

es evidente que la entrega de chatarra o residuos metálicos generados en ejecución de su actividad de taller de reparación de vehículos, es una operación, aunque sea ocasional, realizada en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Todo ello conforme al artículo 5 de la Ley 20/1991.

Por tanto, la entrega en el territorio de aplicación del IGIC de chatarra y residuos metálicos, como subproductos derivados de la actividad de reparación de vehículos realizada por un taller, se encuentra sujeta al IGIC.

El artículo 59 de la Ley 20/1991, regulador de las obligaciones de los sujetos pasivos, dispone en su número 1.b):

"*1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:*

(...)

b) Expedir y entregar facturas de las operaciones en que intervienen, adaptados a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. "

Las normas generales a que se refiere este precepto legal están contenidas en la actualidad en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación) (…)

(…)

Partiendo de que los gestores de residuos autorizados adquirentes de la chatarra y residuos metálicos son empresarios o profesionales actuando como tales, el artículo 2.2 del Reglamento de facturación dispone (el subrayado es nuestro):

"*2. Deberá expedirse factura y copia de esta <u>en todo caso</u> en las siguientes operaciones:*

a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como

cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria."

Por tanto, la respuesta a la primera consulta realizada es positiva: los talleres de reparación de vehículos están obligados a emitir factura por la entrega de chatarra y residuos metálicos a un gestor de residuos autorizado. Está obligación debe cumplirse aunque pudiera ser de aplicación el supuesto de inversión de la condición de sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.d) de la Ley 20/1991.

(…)

En cuanto a la (...) consulta efectuada [sobre] si debe aplicarse el IGIC en esta operación o está exenta (...)

Con seguridad la entidad consultante se quiere referir a la exención que en la actualidad se encuentra recogida en el artículo 27 del texto refundido REF y que hasta el día 20 de enero de 2025 se encontraba recogida en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, y que regula la exención aplicable a las entregas de bienes que, en el desarrollo de su actividad comercial, realiza un sujeto pasivo que tenga la consideración de comerciante minorista.

Ya adelantamos la respuesta negativa a la aplicación de la exención prevista en el citado artículo 27 del texto refundido REF, porque por la actividad de entrega de chatarra o residuos metálicos generados por el ejercicio de su actividad de reparación de vehículos no se desarrolla una actividad comercial a efectos del IGIC.

(…)

Los talleres de reparación de vehículos a que se refiere la consulta planteada por la asociación consultante no adquieren chatarra o residuos metálicos y posteriormente lo entregan en el mismo estado a gestores de residuos autorizados, sino que entregan chatarra o residuos metálicos como subproductos generados en el desarrollo de su actividad de reparación de vehículos, y es evidente que no puede calificarse dicha actividad como actividad de comercio a efectos del IGIC, aunque pueda integrarse en un epígrafe de comercio en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

En cuanto a la última pregunta realizada (si sería válido que el gestor de residuos autorizado emita un justificante de compra en lugar de que el taller emita factura), ya hemos señalado anteriormente la obligación por parte de los talleres de reparación de vehículos de emitir, en todo caso, una factura por la entrega de chatarra o residuos metálicos a un gestor de residuos autorizado. No obstante, el artículo 5 del Reglamento de facturación contempla el cumplimiento de la obligación de emitir factura por el destinatario o un tercero (…).

(…)

De cumplirse las condiciones establecidas en el mencionado artículo 5 del Reglamento de facturación, el gestor de residuos autorizado adquirente de la chatarra y residuos metálicos podrá emitir materialmente la factura que corresponda a la entrega de chatarra o residuos metálicos realizada por el taller de reparación de vehículos."

(Contestación vinculante de fecha 9 de marzo de 2026)

Clave: arrendamiento solar destinado a aparcamiento gratuito

"La corporación local consultante es arrendataria de un solar destinado al aparcamiento gratuito de vehículos. (...) se consulta si el arrendamiento de terrenos para destinarlo a aparcamiento municipal (gratuito) está exento del IGIC.

En caso de que la respuesta sea negativa, qué tipo impositivo sería de aplicación.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La corporación local consultante menciona el artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012). Pues bien, dicho precepto se encuentra derogado desde el día 21 de octubre de 2025 conforme a la letra a) de la disposición derogatoria única del Decreto Legislativo 1/2025, de 13 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las normas legales aprobadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, texto refundido REF).

El supuesto de exención previsto en el citado artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012, se encuentra recogido, desde el día 21 de octubre de 2025, en el artículo 19 del texto refundido REF (…)

(…)

Es evidente que este precepto nada tiene que ver con la operación objeto de consulta (arrendamiento de solar) porque todo su contenido se refiere a entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, y el arrendamiento tiene la consideración de prestación de servicios conforme al artículo 7.2.2º de la Ley 20/1991 que dispone que, en particular, se consideran prestaciones de servicios los arrendamientos de bienes.

Quizás se refería la entidad consultante al derogado artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012 que regulaba la exención aplicable al arrendamiento de determinados inmuebles. Dicha exención se encuentra recogida, desde el día 21 de octubre de 2025, en el artículo 21 del texto refundido REF (…)

(…)

Vemos que se excluye expresamente de la exención el arrendamiento de terrenos para el estacionamiento de vehículos, que es el supuesto objeto de consulta.

El primer párrafo del artículo 32.1 del texto refundido REF dispone que el tipo general en el Impuesto General Indirecto Canario es el 7%, siendo aplicable a las entregas, importaciones de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidas a ninguno de los otros tipos impositivos que se mencionan en dicho apartado 1.

El hecho de que el destinatario de la prestación de servicios de arrendamiento del terreno (arrendador) sea un ente público territorial y que el terreno sea destinado a satisfacer necesidades públicas, o que el servicio de estacionamiento que preste la corporación local sea gratuito, no supone que la prestación de servicios de arrendamiento del terreno se encuentre exenta del IGIC”

(Contestación vinculante de fecha 23 de julio de 2026)

Clave: entregas en desarrollo de una actividad comercial.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante se dedica principalmente a la compraventa de vehículos nuevos y usados y al alquiler de vehículos sin conductor. (...)

Se consulta si a efectos de determinar si dispone o no de la consideración de comerciante minorista se computa la contraprestación de las siguientes operaciones:

- Las ventas de vehículos a particulares que han sido previamente arrendados en el marco de la actividad de alquiler sin conductor.

- Las ventas de vehículos que han sido puestas temporalmente a disposición de determinados clientes para su prueba antes de una eventual adquisición de dicho modelo.

- Las ventas de vehículos que han sido utilizados por la gerencia.

- Las ventas de vehículos usados adquiridos a particulares que han sido objeto de una limpieza y una puesta a punto antes de su venta.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

(...)

(…) la actividad comercial, a efectos del IGIC, requiere que el bien objeto de entrega sea un bien mueble o semoviente (los inmuebles están excluidos), que el bien mueble o semoviente que se entrega no haya sido objeto de proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura en Canarias, por el propio sujeto pasivo que lo entrega o por medio de terceros, y, por último, que la entrega se realice en el desarrollo de una actividad comercial.

Ejemplo: un sujeto pasivo adquiere sillas con objeto de su venta; además adquiere sillas para su uso en las oficinas de la empresa. Vende las sillas adquiridas a particulares.

La entrega onerosa de las sillas que se adquirieron para su venta, están exenta del IGIC si el sujeto pasivo dispone de la consideración de comerciante minorista, ya que se trata de entrega de un bien mueble en el desarrollo de una actividad comercial.

La entrega onerosa de las sillas usadas que adquirió no para su venta sino para su uso en las oficinas, no tendrán la consideración de entrega en el desarrollo de su actividad comercial, por lo que en ningún caso estará exenta del IGIC aunque el sujeto pasivo tenga la consideración de comerciante minorista.

(…)

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

- Tiene la consideración de entrega de bienes en el desarrollo de una actividad comercial y que de tener la entidad consultante la consideración de comerciante minorista, sería de aplicación la exención prevista en el artículo 27 del texto refundido REF, las siguientes operaciones:

  a) Las de vehículos que han sido puestas temporalmente a disposición de determinados clientes para su prueba antes de una eventual adquisición de dicho vehículo.

  b) Las de vehículos usados adquiridos a particulares y que han sido objeto de una limpieza y una puesta a punto antes de su venta.

- No tiene la consideración de entrega de bienes en el desarrollo de una actividad comercial y que de tener la entidad consultante la consideración de comerciante minorista, no sería de aplicación la exención prevista en el artículo 27 del texto refundido REF, las siguientes operaciones:

  a) Las de vehículos que han sido previamente arrendados en el marco de la actividad de alquiler sin conductor.

  b) Las de vehículos que han sido utilizados por la gerencia.

c) Las de vehículos destinado a demostraciones o promociones de venta de un modelo, y en el caso de aceptación sea entregado otro vehículo del mismo modelo.

- En la fracción para el cálculo del porcentaje a que se refiere el artículo 27.2.2º del texto refundido REF, solo se deben computar las entregas de bienes que se realicen en el desarrollo de la actividad comercial."

(Contestación vinculante de fecha 10 de abril de 2026)

Clave: servicios de enseñanza utilizando medios electrónicos

"CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante imparte un máster universitario de título propio (no oficial) amparado por una universidad que reconoce el programa como título propio no oficial. La formación es impartida íntegramente por la entidad consultante bajo un contrato formal de colaboración con la citada universidad. El título que obtiene los alumnos lo emite la universidad, pero la docencia, tutorías y evaluación los realiza la entidad consultante.

El contenido del máster está recogido en planes oficiales tanto del Grado de Trabajo Social como del Grado en Psicología. La enseñanza se presta íntegramente de forma telemática mediante clases en directo a través de la plataforma zoom, en la que interviene 4 tutores principales y más de 20 docentes, no existiendo contenidos formativos pregrabados ni materiales didácticos autónomos puesto a disposición con carácter principal. Expone la entidad consultante que, además, la formación incluye tutorías personalizadas, con interacción constante entre docentes y alumnos y evaluación académica.

Se consulta si resulta aplicable la exención en el IGIC prevista en el artículo 15 del texto refundido REF.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

(…)

(…) el artículo 17.Dos, guión cuarto, de la Ley 20/1991, dispone que se entiende por "servicios prestados por vía electrónica", entre otros, el suministro de enseñanza a distancia

(…)

El concepto de "servicio prestado por vía electrónica" aunque se encuentra inserto en el artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador de las reglas de localización de las prestaciones de servicios, es un concepto que afecta a toda la regulación legal del IGIC; con ello se quiere decir que si conforme con la descripción que ha realizado el entidad mercantil consultante, el servicio que presta se califica de "servicio prestado por vía electrónica" por tratarse de suministro de enseñanza a distancia, no puede resultar aplicable la exención prevista en el artículo 15 del texto refundido REF porque no dispone de la consideración de servicio de enseñanza, sino de, se reitera, "servicio prestado por vía electrónica" que es un concepto autónomo y no cabe calificarlo de otra manera.

(…)

(…) 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."*.

Conforme con todo lo expuesto, si el servicio de enseñanza de los contenidos del máster universitario que imparte la entidad mercantil consultante son prestados en directo por un profesor que se relaciona con el alumnado a través de medios telemáticos, estaríamos ante un servicio de enseñanza prestado a través de una vía electrónica; y si son cursos grabados sin conexión en directo con un profesor, nos encontramos 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 accesoria al suministro o al acceso a los contenidos y programas.

Por el contrario, constituye un servicio de enseñanza 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 alumno, 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.

La entidad mercantil consultante manifiesta que la formación se presta íntegramente de forma telemática mediante clases en directo a través de la plataforma zoom, en la que interviene 4 tutores principales y más de 20 docentes, no existiendo contenidos formativos pregrabados ni materiales didácticos autónomos puesto a disposición con carácter principal. Expone la entidad consultante que, además, la formación incluye tutorías personalizadas, con interacción constante entre docentes y alumnos y evaluación académica.

Pues bien, en estos términos, nos encontramos que la entidad mercantil consultante presta un servicio de enseñanza y no de "servicio prestado por vía electrónica", por lo que a continuación analizaremos si resulta aplicable la exención en el IGIC prevista en el artículo 15 del texto refundido REF (…)

(…)

Para que sea aplicable la exención contemplada en el artículo 15 del texto refundido REF a la actividad consultada, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Un requisito subjetivo, es decir, que las citadas actividades sean realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

(…) dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del IGIC, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad Autónoma de Canarias o por la del Estado español (…) aunque el centro no tenga autorización expresa por parte de la Administración competente.

b) Un requisito objetivo. (…)

De modo que la exención no será aplicable a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español. La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención (…), corresponde al Ministerio o Consejería competente en materia de educación.

La entidad mercantil consultante manfiesta que (…) [el] contenido del máster está recogido en planes oficiales tanto del Grado de Trabajo Social como del Grado en Psicología.

Conforme con los datos manifestados por la entidad mercantil consultante, se cumplen las condiciones para la aplicación de la exención prevista en el artículo 15 del texto refundido REF."

(Contestación vinculante de fecha 5 de mayo de 2026)

Clave: Entrega local. Renuncia a la exención.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante ejerce una actividad profesional en un local de su propiedad adquirido a su promotor y está incluida en el régimen especial del pequeño empresario o profesional. Pretende transmitir el local a una sociedad mercantil que ejerce una actividad empresarial que da derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios. Manifiesta que

puesto que la entrega del local sería su segunda transmisión una vez terminada su construcción, la entrega estaría exenta del IGIC.

Consulta: - Si cabría la renuncia a la exención.

(...)

CONTESTACIÓN VINCULANTE

A) La transmisión del local se realiza antes del día 1 de enero de 2026.

Partiendo de que la persona física consultante en el año 2025 está incluida en el régimen especial del pequeño empresario o profesional (en adelante, REPEP), el apartado 1 del artículo 90 del texto refundido de las normas legales aprobadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias aprobado por Decreto Legislativo 1/2025, de 13 de octubre (en adelante, texto refundido REF), dispone:

"1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del pequeño empresario o profesional estarán exentas del Impuesto General Indirecto Canario."

Este precepto declara exentas de IGIC todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos personas físicas incluidos en el REPEP, ello incluiría también a la entrega del local por parte de la persona física consultante, aunque se trate de una operación ocasional.

Ahora bien, dicha entrega del local también estaría sujeta al IGIC pero exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20 del texto refundido REF, por tratarse de la segunda entrega de una edificación después de terminada su construcción.

(…)

Por otra parte, el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, regulador de la relación entre el IGIC y el concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), dispone:

"4. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 50.cinco de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales."

La referencia al artículo 50.cinco de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, debe realizarse desde el día 21 de octubre de 2025 al artículo 23 del texto refundido REF.

Derivado del artículo 4.4 de la Ley 20/1991, la entrega del local objeto de consulta sujeta al IGIC pero exenta por aplicación del artículo 20 del texto refundido REF o por el artículo 90.1 del texto refundido REF, pasaría a tributar por la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD.

No obstante, la exención prevista en el citado artículo 20 es susceptible de renuncia, conforme a lo dispuesto en el artículo 23 del texto refundido REF (…)

(…)

Para la resolución de la presente consulta resulta necesario destacar que para la aplicación de la renuncia, el adquirente debe cumplir las siguientes condiciones:

a) Ser empresario o profesional que actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

b) Tener derecho a efectuar la deducción total o parcial de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la edificación.

En el texto de la consulta se señala que el adquirente es una sociedad mercantil que realiza actividades empresariales de la que derivan entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IGIC, por lo que podría ejercer la deducción de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la edificación conforme a los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991.

De acuerdo con estos datos se cumplen plenamente los requisitos para ejercer la renuncia a la exención prevista en el artículo 20 del texto refundido REF. Ahora bien, la entrega del local está sujeta al IGIC pero al que le resulta aplicable dos supuestos de exención: la derivada de la inclusión del sujeto pasivo transmitente en el REPEP (artículo 90.1 del texto refundido REF), exención no contemplada en el artículo 23 del texto refundido REF como renunciable, y la exención prevista en el artículo 20 del texto refundido REF que sí es susceptible de renuncia. La cuestión a dilucidar es cuál de las exenciones descritas prevalece.

Ya este centro directivo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en la consulta 1829 de 29 de enero de 2018, señalando lo siguiente:

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

Las menciones a los artículos 110.1 y 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, deben entenderse efectuadas, respectivamente, a los artículos 90.1 y 20 del texto refundido REF.

Conforme con todo lo expuesto, la entrega de un bien inmueble por parte de un empresario o profesional acogido al REPEP está sujeta y exenta del IGIC, sin que quepa la renuncia a esta exención, por lo que tributa en todo caso por la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD.

B) La transmisión del local se realiza después del día 31 de diciembre de 2025.

Como nada indica en el texto de la consulta, debemos diferenciar dos situaciones:

i) La persona física consultante sigue en el año 2026 acogida al REPEP.

Con vigencia desde el día 1 de enero de 2026, el apartado quince de la disposición final novena de la Ley 9/2025, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2026, modifica el apartado 2 del artículo 90 del texto refundido REF quedando redactado del modo siguiente (el subrayado es nuestro):

"2. En ningún caso el régimen del pequeño empresario o profesional se aplicará a las siguientes operaciones:

a) (...)

b) Las entregas de bienes inmuebles cuando resulten aplicables las exenciones establecidas en los artículos 19 o 20 del presente texto refundido."

Derivado de este precepto y puesto que la transmisión del local estaría exenta por aplicación del artículo 20 del texto refundido REF, no le sería de aplicación la exención propia del REPEP. Esta circunstancia de inaplicabilidad del REPEP permite el ejercicio del derecho la renuncia a la exención, lo que supondría que la transmisión del local estaría sujeta y no exenta al IGIC y no sujeta a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD.

Debe tenerse en cuenta el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, que dispone:

"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:

(…)

g) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

- *(...).*
- *Las entregas exentas a que se refieren los números 20.º y 22.º del artículo 50.Uno de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.*
- *(...)"*

Las referencias a los números 20º y 22º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, deben entenderse realizadas desde el día 21 de octubre de 2025, respectivamente, a los artículos 19 y 20 del texto refundido REF.

Por tanto, la cuota del IGIC devengada correspondiente a la entrega del local deberá ser declarada por la sociedad mercantil adquirente puesto que se invierte en ella la condición de sujeto pasivo.

ii) La persona física consultante no está incluida en el año 2026 al REPEP.

Esta no inclusión puede derivar de la renuncia o la exclusión del REPEP conforme a los apartados 2 y 3 del artículo 89 del texto refundido.

Dado que la entrega del local está exenta del IGIC por aplicación del artículo 20 del texto refundido, desde el día 1 de enero de 2026 es indiferente el dato de si está el transmitente persona física incluido o no en el REPEP, por lo que desde dicha fecha resulta extensible a este supuesto lo señalado en el punto i) anterior. "

(Contestación vinculante de fecha 6 de febrero de 2026)

Clave: entrega de local en proceso de liquidación de empresa.

"CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física ejerció su actividad profesional hasta el mes de julio de 2025 en un local de su propiedad y, en el proceso de liquidación de la totalidad de su patrimonio profesional, pretende trasmitir dicho local en los primeros meses del año 2026 a una sociedad mercantil para desarrollar su actividad empresarial o profesional en el mismo.

Consulta si la entrega del local en el proceso de liquidación se entiende que es realizada por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y, por tanto, sujeta al IGIC pero exenta por tratarse de la segunda u ulterior de una edificación, por lo que tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Caso de respuesta positiva, si cabe la renuncia a la exención del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

(…) el artículo 5.6.b) de la Ley 20/1991, dispone:

"6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:

(…)

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al Impuesto ."

De acuerdo con este último precepto, la condición de empresario o profesional a efectos del IGIC se mantiene mientras no tenga lugar el cese efectivo en el ejercicio de la actividad del empresario o profesional, el cual no puede entenderse producido en tanto aquél continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o

profesional y enajenando los bienes o derechos afectos a dicha actividad. Así pues, la transmisión del local que se pretende efectuar por la persona física con motivo o a causa del "cese en el ejercicio" se considera realizada en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y, por tanto, en su condición de empresario o profesional y sujeto pasivo del IGIC. A ello hay que añadir que se presume que el local no es susceptible de su utilización después del cese en actividades privadas de la persona física que pretende transmitir el mismo.

Derivado de lo expuesto, la entrega del local estaría sujeta al IGIC, no obstante, se encontraría exenta por tratarse de la segunda o ulterior entrega de una edificación cuya construcción ha terminado; todo ello de acuerdo con el artículo 20 del texto refundido de las normas legales aprobadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias aprobado por Decreto Legislativo 1/2025, de 13 de octubre (en adelante, texto refundido REF) (…)

(…)

Derivado del artículo 4.4 de la Ley 20/1991, la entrega del local objeto de consulta sujeta al IGIC pero exenta por aplicación del artículo 20 del texto refundido REF, pasaría a tributar por la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD. No obstante, la exención prevista en el citado artículo 20 es susceptible de renuncia, conforme a lo dispuesto en el artículo 23 del texto refundido REF (…)

(…)

Para la resolución de la presente consulta resulta necesario destacar que para la aplicación de la renuncia, el adquirente debe cumplir las siguientes condiciones:

a) Ser empresario o profesional que actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

b) Tener derecho a efectuar la deducción total o parcial de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la edificación.

En el texto de la consulta se señala que el adquirente es una sociedad mercantil que realiza actividades económicas relacionadas con la informática y la tecnología de

la información (...), por lo que podría ejercer la deducción de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la edificación conforme a los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991, puesto que realiza operaciones sujetas y no exentas al IGIC.

De acuerdo con estos datos se cumplen plenamente los requisitos para ejercer la renuncia a la exención prevista en el artículo 20 del texto refundido REF."

(Contestación vinculante de fecha 31 de julio de 2026)

Clave: representaciones musicales y acceso a las mismas.

"(…) el ente público territorial consultante (cabildo insular) (...) contrata las representaciones musicales o teatrales, y no un ente público integrante de la Administración institucional insular o una sociedad mercantil pública. Por otro lado, (…) la prestación de servicios de acceso a la manifestación musical o teatral (la venta de entradas) lo puede realizar el propio cabildo insular o el contratista.

Con independencia de la forma en que se cobra los derechos de acceso a la representación musical o teatral (directamente por el cabildo insular o por el contratista), debe distinguirse dos operaciones que constituyen hechos imponibles diferentes:

- La prestación de servicios de representación musical o teatral.

- La prestación de servicios de acceso a la representación musical o teatral.

Prestación de servicios de representación musical o teatral.

Partiendo de que el destinatario del servicio es el cabildo insular, en primer lugar determinaremos la sujeción o no al IGIC de la prestación de servicios de representación musical o teatral.

El artículo 17.Tres.Uno.8.c) de la Ley 20/1991 contempla la siguiente regla especial de localización de las prestaciones de servicios:

"Tres. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuestos 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."

La regla especial de localización de las prestaciones de servicios prevista en el artículo 17.Tres.Uno.8.c) de la Ley 20/1991 se aplica cuando el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal. Siendo el destinatario un cabildo insular la cuestión es determinar si respecto a este servicio actúa o no actúa como un empresario o profesional.

La respuesta se encuentra en el artículo 5.7 de la Ley 20/1991 (…)

(…)

De acuerdo con este último precepto y a los solos efectos de las reglas de localización de las prestaciones de servicios (artículo 17 de la Ley 20/1991), un cabildo insular se reputa, en todo caso, como empresario o profesional actuando como tal, por lo que no resulta aplicable la regla especial de localización prevista en el artículo 17.Tres.Uno.8.c) de la Ley 20/1991.

No resultando aplicable ninguna regla especial, será aplicable la regla general de localización de las prestaciones de servicios 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."

Derivado de lo expuesto, la prestación de servicios de representación musical o teatral se encuentra, en todo caso, sujeta al IGIC, con independencia de dónde se preste materialmente la representación y de dónde se encuentre establecido el contratista prestador del servicio.

El artículo 8 del Texto refundido de las normas legales aprobadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias aprobado por Decreto legislativo 1/2025, de 13 de octubre (en adelante, texto refundido REF), recoge el siguiente supuesto de exención por operaciones interiores en el IGIC:

"Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

(...)

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

(...)"

De la redacción de este precepto se desprende que el supuesto de exención únicamente resulta de aplicación a la prestación de servicios objeto de consulta, si el contratista prestador del servicio de representación musical o teatral es un ente de derecho público o una entidad o establecimiento cultural privado de carácter social.

El concepto de entidad o establecimiento privado de carácter social se encuentra recogido en el artículo 31 del texto refundido REF

(…)

La consideración de entidad o establecimiento de carácter social requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- La entidad ha de carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

- Los cargos de presidente, patrono o representante legal deben ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

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

Hay que advertir que este reconocimiento administrativo no es un requisito para la efectividad de la exención; una entidad puede disponer de la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social si cumple las condiciones establecidas en el artículo 31 del texto refundido REF, sin necesidad de la calificación como tal de la Agencia Tributaria Canaria.

Por otra parte, si el prestador del servicio de representación musical o teatral es una persona física establecida en el territorio de aplicación del IGIC y se encuentra acogida al régimen especial del pequeño empresario o profesional (en lo sucesivo, REPEP), dicha prestación de servicios se encontraría exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el 90.1 del texto refundido REF (…).

(…)

El artículo 34 del texto refundido REF regulador del tipo superreducido del 3 por ciento, dispone en su apartado dos.c) lo siguiente:

"Dos. El tipo de gravamen superreducido del 3 por ciento será aplicable a las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

(…)

c) El acceso a representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas, exposiciones y conferencias."

Puesto que el servicio cuyo destinatario es el cabildo insular no es de acceso sino la misma representación musical o teatral, no le resulta de aplicación el tipo superreducido del 3 por ciento; consecuencia de ello le resulta exigible el tipo general del 7 por ciento.

Si el prestador del servicio de representación musical o teatral no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC, se produce la inversión del sujeto pasivo en el cabildo insular destinatario del servicio que estará obligado a declarar la cuota del IGIC devengada; todo ello de acuerdo con lo previsto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 (…)

(…)

- La prestación de servicios de acceso a la representación musical o teatral.

Para simplificar la respuesta partiremos que los adquirentes son particulares y que la representación musical o teatral se realiza materialmente en Canarias. De acuerdo con el anteriormente reproducido artículo 17.Tres.Uno.8.c) de la Ley 20/1991, la prestación de servicios de acceso a la representación musical o teatral se encuentra, en todo caso, sujeta al IGIC.

Igualmente, conforme al anteriormente reproducido artículo 34.Dos.c) del texto refundido REF, el tipo de gravamen exigible es el superreducido del 3 por ciento.

La consulta planteada expone dos opciones, que el servicio de acceso sea prestado directamente por el cabildo insular o sea prestado por el contratista que presta el servicio de representación musical o teatral al cabildo insular.

En el caso de que la prestación de servicios de acceso a la representación musical o teatral sea realizada por el contratista, la única posibilidad de que dicha prestación de servicios de acceso se encuentre exenta del IGIC es que el contratista sea una persona física establecida en el territorio de aplicación del IGIC y se encuentra acogida al REPEP.

En el supuesto de que el prestador del servicio de acceso sea el cabildo insular (en ningún caso, se reitera, un ente público integrante de la Administración institucional insular o una sociedad mercantil pública), el servicio de acceso a la representación musical o teatral se encuentra exenta del IGIC por aplicación del artículo 26 del texto refundido REF que dispone:

"Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.

(...)"

En el supuesto de que la prestación de servicios de acceso a la representación musical o teatral sea realizada por un ente de derecho público o una entidad o establecimiento cultural privado de carácter social, la exención prevista en el artículo 8 del texto refundido REF no resultaría aplicable puesto que se refiere a la representación pero no al acceso. Tampoco sería aplicable la exención prevista en el artículo 26 del texto refundido puesto que únicamente resulta aplicable cuando la operación interior que se trate sea realizada por un ente público territorial y no por un ente integrante de la Administración institucional."

(Contestación vinculante de fecha 13 de septiembre de 2023)

C) Exenciones operaciones exteriores

Clave: servicios relacionados con las exportaciones.

"CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta la tributación en el IGIC de la prestación de servicios de comercialización y venta de capacidad disponible en las bodegas en aviones que realizan el transporte aéreo Canarias con Península. La empresa que presta dicho servicio no es la empresa que presta el servicio de transporte aéreo.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

[El artículo 11 de la Ley 20/1991] regula la exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las exportaciones, considerándolos directamente relacionadas con ellas en función del destino y del momento que se realicen.
Los servicios directamente relacionados con las exportaciones han de cumplir los siguientes requisitos:

- Han de ser prestados a los exportadores, los destinatarios de las entregas exentas y/o a quienes actúen por cienta de uno y otros.

- Han de ser prestados con carácter previo a la expedición de los bienes, con excepción de algunos servicios que la Ley 20/1991 califica como imprescindibles para efectuar el envío, como son los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros análogos cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.

(…)

La cuestión es determinar si la prestación de servicios de comercialización y venta de capacidad disponible en las bodegas en aviones que realizan el transporte aéreo Canarias con Península es un servicio accesorio al servicio de transporte aéreo de mercancías. La respuesta debe ser positiva, por tanto el servicio objeto de consulta se encuentra exenta del IGIC, siempre y cuando el destinatario del servicio es el exportador o el adquirente de los bienes enviados a la Península. Igualmente,

se encontraría exenta del IGIC si el destinatario del servicio es un transitario, un consignatario o un agente de aduanas, siempre que actúen por cuenta del exportador o el adquirente.

El hecho de que el servicio de comercialización y venta de capacidad disponible en las bodegas en aviones sea prestado por un empresario distinto del empresario que realiza el transporte aéreo, no supone la inaplicación de la exención que nos ocupa."

(Contestación vinculante de fecha 31 de julio de 2026)

D) Lugar de realización del hecho imponible.

Clave: servicios publicitarios utilizando la fachada de un inmueble.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante no establecida en Canarias presta a otra entidad no establecida y con sede de la actividad económica en Península un servicio de difusión publicitaria, utilizando como soporte la pared de un bien inmueble situado en Canarias. Consulta si el servicio de difusión estaría sujeto al IGIC conforme a la regla especial de localización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

(…)

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 parece coherente que los criterios normativos que se adopten para la interpretación de las reglas de localización del IVA se extiendan al IGIC. De este modo podemos perfectamente acudir al artículo 31 bis 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 contiene una lista no exhaustiva de ejemplos

de operaciones que se consideran servicios vinculados a bienes inmuebles (el subrayado es nuestro):

"1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;

b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

a) el trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, independientemente de que la construcción tenga lugar;

b) la prestación de servicios in situ de seguridad o vigilancia;

c) la construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo;

d) la construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales, y similares;

e) la labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización;

f) la supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles;

g) la tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio;

h) el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente;

i) la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares;

j) la concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje;

k) el mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parqué;

l) el mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares;

m) la instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles;

n) el mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles;

o) la gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último;

p) la intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d);

q) los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.

3. El apartado 1 no abarcará:

a) el trazado de planos para un edificio o partes del mismo si dichos planos no se destinan a un terreno determinado;

b) el almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente;

c) la prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles;

d) la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero;

e) el suministro de un stand en una feria o exposición junto con otros servicios relacionados con el mismo, que permitan al expositor mostrar sus productos, como, por ejemplo, el diseño del stand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad;

f) la instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles;

g) la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias;

h) los servicios jurídicos distintos de los cubiertos en el apartado 2, letra q), vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble."

Los servicios publicitarios pueden prestarse a través de medios muy diferentes y utilizando distintos soportes físicos. Los bienes inmuebles pueden ser uno de los posibles soportes utilizados para prestar este tipo de servicio, como es el supuesto objeto de consulta. Cuando así sucede, se plantea la cuestión de si el uso de un bien inmueble (como paredes o vallas publicitarias) como soporte físico para la prestación del servicio de difusión publicitaria es suficiente para calificar este servicio como relacionado con bienes inmuebles.

La respuesta debe ser negativa, el bien inmueble (pared o valla publicitaria) únicamente sirve de soporte para el servicio y no constituye el objeto de este. El objeto del servicio es la promoción de un producto. Por lo tanto, no existe una vinculación suficientemente directa entre el servicio y el bien inmueble utilizado para la publicidad que justifique la aplicación de la regla especial de localización del hecho imponible prevista en el artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991. Todo ello con independencia del producto que se anuncie, incluso que se anuncie una casa o un piso en venta.

Por supuesto, la prestación de servicios publicitarios no debe confundirse con el servicio de alquiler o arrendamiento a través del cual el propietario de un bien inmueble arrienda un inmueble a una empresa publicitaria que, a su vez, lo utiliza como espacio para publicidad. El servicio de arrendamiento sí está sujeto al IGIC por estar el bien inmueble situado en Canarias.

Conforme al artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, regulador de las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios, tampoco al servicio de difusión publicitaria objeto de consulta le sería de aplicación la regla general de

localización puesto que el destinatario del mismo no se encuentra establecido en Canarias. (…)

(…)

Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que el servicio de difusión publicitaria, utilizando como soporte la pared de un bien inmueble situado en Canarias, prestado a un empresario o profesional no establecido en Canarias, se encuentra no sujeto al IGIC, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador del servicio de difusión publicitaria."

(Contestación vinculante de fecha 18 de mayo de 2026)

Clave: gestión de carteras de inversión.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante, con domicilio fiscal en Canarias, no desarrolla actividad empresarial o profesional alguna y mantiene un contrato de gestión discrecional de carteras de inversión con una entidad mercantil cuyo domicilio social se encuentra en Península.

Manifiesta que la relación contractual y la prestación de servicios se apoyan de manera fundamental en una estructura física y humana ubicada en Canarias, considerando que dispone de un establecimiento permanente en Canarias.

Se consulta la sujeción o no al IGIC de la prestación de servicios de gestión discrecional de carteras de inversión.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

(…)

Teniendo en cuenta que el destinatario del servicio de gestión discrecional de carteras de inversión (la persona física consultante) no es un empresario o profesional, el artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de

las prestaciones de servicios, establece en su número Uno.2 la siguiente regla general:

"Uno. Reglas generales.

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

(...)

2. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto."

Conforme a esta regla general, y partiendo de que la sede de la actividad económica de la entidad prestadora de los servicios de gestión discrecional de carteras de inversión no se encuentra en Canarias, la única posibilidad de que dichos servicios estén sujetos al IGIC es que la entidad mercantil prestadora disponga de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IGIC y dicho establecimiento permanente intervenga en la prestación del servicio (…)

(…)

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 establece, con carácter general, cuándo se considera establecido en Canarias un empresario o profesional. Del contenido de dicho precepto se desprende que si la sede de la actividad económica o el domicilio fiscal del empresario o profesional (que no es el caso objeto de consulta) se encuentra en Canarias, está en todo caso establecido en el territorio de aplicación del IGIC; si actúa mediante un establecimiento permanente se encontraría establecido en Canarias si en la prestación de servicios interviene el establecimiento permanente, entendiéndose que interviene cuando ordene factores de producción materiales y/o humanos adscritos al establecimiento permanente en la realización de la prestación de servicios. Hay que añadir que la intervención del establecimiento permanente en la operación, que suponga determinar que la operación es efectuada por el

establecimiento permanente, debe ser esencial o fundamental, y no actuaciones meramente accesorias.

Por tanto, habrá de determinar, conforme a los datos facilitados por la persona física consultante, si la entidad mercantil prestadora del servicio de gestión discrecional de carteras de inversión dispone de establecimiento permanente, y, en caso de respuesta positiva, si interviene en la operación objeto de consulta en un grado suficiente para considerar que respecto a la prestación de servicios objeto de consulta se encuentra establecida en Canarias y, consecuencia de ello, el servicio estaría sujeto al IGIC.

El artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, recoge en su guión segundo el concepto de establecimiento permanente (…)

(…)

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

(…)

(…) para la existencia de establecimiento permanente (...) podemos diferenciar tres elementos: el objetivo, el subjetivo y el funcional:

I. 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.

II. 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.

III. 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 aunque requiera de la autorización o las instrucciones del mandante.

La persona física consultante señala que existe en Las Palmas de Gran Canaria una oficina que exhibe una placa corporativa con el nombre y logotipo de la entidad mercantil prestadora del servicio; dicha oficina figura en la sección correspondiente de la página web de la entidad mercantil y es identificado como tal en servicios de mapas públicos como Google Maps.

Igualmente expone la persona física consultante que la entidad mercantil le ha asignado formalmente un asesor financiero que opera desde dicha oficina. El asesor está identificado como tal en la plataforma digital y en la aplicación móvil de la entidad mercantil prestadora.

Las funciones del asesor financiero incluyen:

- Atención personalizada y continuada al cliente.

- Seguimiento del mandato de gestión y de la evolución de la cartera.

- Recepción de instrucciones, consultas y requerimientos del cliente.

- Gestión administrativa y documental inherente a la relación contractual.

No obstante, dicho asesor financiero carece de poderes de representación de la entidad mercantil prestadora de los servicios; las decisiones finales de inversión y ejecución de las operaciones se centralizan y llevan a cabo por personal adscrito a la sede de la actividad económica en la Península.

Aplicando los criterios comentados a la situación planteada en la consulta, se puede concluir:

i) La existencia de un lugar de negocio fijo. En el supuesto objeto de consulta es el local.

ii) El lugar de negocio fijo debe estar a disposición de la entidad consultante. Se presume que también se cumple, puesto que el local debe ser propiedad o estar arrendado por la entidad mercantil consultante para su uso.

iii) La realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa habitualmente que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa realizan las actividades de la empresa en el lugar en que está situado el lugar de negocio fijo. Esto también se cumple.

Se cumplen los elementos subjetivos y objetivos citados anteriormente. Falta analizar si, con los datos aportados, se cumple o no el elemento funcional.

Las funciones que realiza el asesor financiero (asesoramiento, gestión, seguimiento y análisis de la cartera, recepción de las instrucciones del cliente, resolución de consultas, etc.), que desarrolla su labor en el local situado en Las Palmas de Gran Canaria, no pueden calificarse de meramente accesorias o auxiliares sino que constituyen la parte esencial del servicio de gestión discrecional de carteras de inversión.

El hecho de que las órdenes de ejecución de la inversión se centralicen en la sede de la actividad económica en la Península de la entidad mercantil prestadora del servicio, no suponen obstáculo para considerar que se entienda que el establecimiento permanente interviene en la prestación de servicios y dicha intervención no se puede calificar de menor (lo que implicaría entender que el servicio se presta en el territorio donde se encuentre situada la sede de la actividad económica, lo que supondría la no tributación por el IGIC del servicio objeto de consulta), sino, al contrario, como hemos reseñado anteriormente, esencial.

(...) Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que, de acuerdo con los datos aportados, la prestación de servicios de gestión discrecional de carteras de inversión se encuentra sujeta al IGIC.”

(Contestación vinculante de fecha 10 de abril de 2026)

Clave: venta on line vehículos.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante desarrolla la actividad económica de venta online de vehículos eléctricos en todo el territorio nacional, incluido el territorio de aplicación del IGIC. Expone que no cuenta con agentes en Canarias con capacidad suficiente para formalizar contratos; los contratos se formalizan directamente a través de los canales de venta online habilitados por la entidad consultante.

Manifiesta la entidad consultante que tiene contratado con una entidad mercantil establecida en Canarias (en adelante, Sociedad Canaria) los siguientes servicios:

- Servicios logísticos y de acondicionamiento del vehículo, así como servicios de depósito de "vehículos de exposición" (vehículos sin matricular) cuya titularidad corresponde a la entidad consultante.

- Publicidad, exposición y exhibición de "vehículos demo" (vehículos ya matriculados) propiedad de la Sociedad Canaria y que se encuentran en las instalaciones abiertas al público de ésta.

Respecto a los "vehículos demo" el personal de la Sociedad Canaria se encarga de:

i) Facilitar y gestionar las pruebas de los mismos por parte de potenciales clientes.

ii) Suministrar a dichos potenciales clientes la información comercial relativa a los vehículos.

iii) Facilitar la información necesaria para formalizar la adquisición por parte del cliente a través de los canales de venta online habilitados por la entidad consultante, siguiendo las políticas y directrices marcadas por ella.

En caso de que un cliente de la entidad consultante decida adquirir un vehículo, la formalización y perfeccionamiento del contrato de compraventa se hará directamente entre la entidad consultante y el cliente a través de los canales de venta online habilitados por la entidad consultante, sin que la Sociedad Canaria intervenga directamente en la firma de dicho contrato.

Se consulta si, conforme con lo expuesto, la entidad consultante se encuentra o no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto por disponer de un establecimiento permanente.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

[El artículo 19.3 de la Ley 20/1991] establece, con carácter general, cuándo un empresario o profesional se considera establecido en Canarias. Del contenido de dicho artículo se desprende que si la sede de la actividad económica o el domicilio fiscal del empresario o profesional (...) se encuentra en Canarias, está en todo caso establecido en el territorio de aplicación del IGIC; si actúa mediante un establecimiento permanente se encontraría establecido en Canarias si en la entrega del bien o en la prestación de servicios interviene el establecimiento permanente, entendiéndose que interviene cuando ordene factores de producción materiales y/o humanos adscritos al establecimiento permanente en la realización de la entrega del bien o de la prestación de servicios. Hay que añadir que la intervención del establecimiento permanente en la operación, que suponga determinar que la operación es efectuada por el establecimiento permanente, debe ser esencial o fundamental, y no actuaciones meramente accesorias.

Por tanto, habrá de determinar, conforme a los datos facilitados por la entidad consultante, si la misma dispone de establecimiento permanente, y, en caso de respuesta positiva, si interviene en la operación de entrega del vehículo en un grado suficiente para considerar que respecto a la dicha entrega se encuentra establecida en Canarias.

El artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, recoge en su guión segundo el concepto de establecimiento permanente (…)

(…)

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

(…)

(…) para la existencia de establecimiento permanente tienen que darse las cuatro condiciones siguientes:

a) Gozar de una consistencia mínima o estructura apta en un Estado miembro concreto, distinto del de la propia sede.

b) Dicha estructura se debe concretar en una cierta organización, entendida esta como un conjunto de medios materiales y humanos que, además, impliquen una cierta división del trabajo.

c) Debe darse una cierta permanencia en el tiempo, o lo que es lo mismo, vocación de continuidad.

d) Debe existir autonomía en la realización de las actividades.

Con lo cual, interpretando conjuntamente los criterios anteriores, podemos diferenciar tres elementos: el objetivo, el subjetivo y el funcional:

I. 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.

II. 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.

III. 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 aunque requiera de la autorización o las instrucciones del mandante.

De acuerdo con todo lo expuesto, a juicio de este centro directivo no se cumplen las condiciones para que la entidad mercantil consultante se encuentre establecida en el territorio de Canarias, por no disponer de medios humanos o materiales propios o subcontratados, ni de personal con facultades para contratar."

(Contestación vinculante de fecha 31 de julio de 2026)

E) Tipos impositivos

Clave: mobiliario de oficina.

"CUESTIÓN PLANTEADA

(…)

Se consulta: - Si es aplicable el tipo de gravamen del 3 por ciento a cualquier entrega de mobiliario incluido en la división 31 de la NACE Rev.2, con independencia de que el suministrador adjudicatario sea el fabricante o un comercializador.- Si resulta aplicable el tipo de gravamen del 3 por ciento a los servicios de transporte, montaje e instalación cuando estos de facturen de manera conjunta con el suministro del mobiliario, por tener la consideración de prestaciones accesorias a la entrega principal.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entrega de mobiliario de oficina tributa al tipo superreducido del 3 por ciento con independencia de que el empresario transmitente sea su fabricante o comercializador.

- La entrega de mobiliario de oficina se configura como la operación principal, siendo las prestaciones de servicios de transporte, descarga, desembalado y montaje actividades accesorias a la operación principal, por lo que su precio debe incorporarse a la base imponible de la operación principal."

(Contestación vinculante de fecha 10 de abril de 2026)

Clave: entrega y arrendamiento de bicicletas.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad civil consultante desarrolla su actividad como empresa de alquiler de bicicletas convencionales como de bicicleta con pedaleo asistido. Ocasionalmente realiza la venta de bicicletas. Algunas bicicletas que vende son nuevas y provienen de proveedores establecidos en la Unión Europea o en Canarias, otras son usadas, procedentes del parque de bicicletas en alquiler de la propia empresa, que se venden una vez alcanzan un determinado grado de uso. Consulta:

1. Si la venta ocasional de bicicletas nuevas o usadas, ya sean eléctricas (con pedaleo asistido) o convencionales, realizada por una empresa dedicada al alquiler de bicicletas, se encuentra sujeta al tipo impositivo cero del IGIC conforme al artículo 39.Uno.4 del texto refundido REF.

2 Si la condición o actividad principal de la empresa como arrendadora afecta de alguna manera la aplicación del tipo impositivo aplicable a dichas ventas.

3. Si existe alguna diferencia en la aplicación del tipo impositivo del IGIC, tanto en la venta como en el alquiler de bicicletas, según se trate de bicicletas convencionales o bicicletas con pedaleo asistido (eléctricas), y si ambas modalidades quedan comprendidas en el mismo tratamiento fiscal previsto en la normativa vigente.

4. Si (...) el arrendamiento o alquiler de bicicletas convencionales y de bicicletas con pedaleo asistido se encuentra igualmente sujeto al tipo cero del IGIC, y si dicho tratamiento resulta aplicable de forma expresa a ambas modalidades.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

(...) el artículo 39 del texto refundido REF, (...) en su apartado Uno.5 dispone:

"Uno. Tributarán en el Impuesto General Indirecto Canario al tipo cero las entregas o importaciones de los siguientes vehículos:

(…)

5. Los ciclos, bicicletas, bicicletas con pedaleo asistido, patinetes y patinetes eléctricos."

Por otra parte, el artículo 59.Seis.3 del texto refundido REF dispone:

"3. Tributará al tipo cero el arrendamiento de vehículos eléctricos, ciclos, bicicletas y bicicletas con pedaleo asistido y los vehículos destinados al transporte público propulsados por gas licuado del petróleo (GLP), conforme a la definición contenida en el artículo 12 bis, apartado 6, de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, o normativa que la sustituya, y por gas natural vehicular.

Queda excluido el arrendamiento de vehículos eléctricos que marchen por raíles instalados en la vía."

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

- El tipo cero previsto en el artículo 39.Uno.5 del texto refundido REF resulta aplicable a las entregas de bicicletas y bicicletas con pedaleo asistido con independencia de que sean nuevas o usadas, que hayan sido adquiridas por la entidad consultante en Canarias o hayan sido adquiridas en algún Estado miembro de la Unión Europea e importadas en Canarias, que hayan sido previamente utilizadas por la entidad consultante en la actividad de

arrendamiento, que la entrega sea habitual u ocasional, o que la actividad principal que desarrolla sea el arrendamiento de las mismas.

- El arrendamiento de bicicletas y de bicicletas con pedaleo asistido está sujeta al tipo cero"

(Contestación vinculante de fecha 14 de mayo de 2026)

Clave: comida preparada.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante importa açaí en estado congelado. Para su venta al cliente se realiza el siguiente proceso:

- Se descongela.

- Seguidamente se vierte en una máquina de helado o similar, sin añadir ningún ingrediente adicional, con la finalidad de que alcance una temperatura y textura concreta, mediante el movimiento de las aspas de dicha máquina.

- El producto resultante se sirve en un vaso.

- Sobre dicho producto se añaden, a elección del cliente, diversos ingredientes adicionales (coberturas), tales como frutos secos, fruta fresca, granola u otros ingredientes análogos, normalmente en capas sobre la base del producto.

- El producto así servido se entrega al cliente listo para su consumo inmediato, sin necesidad de transformación posterior y sin la posibilidad de consumirlo en el establecimiento.

Se consulta:

- Si resulta aplicable a la entrega del producto el tipo superreducido del 3 por ciento por tratarse de un producto susceptible de ser utilizado habitual e idóneamente para la nutrición humana.

- Si resulta aplicable a la entrega el tipo general del 7 por ciento por disponer de la consideración de comida preparada.

- Si tendría la consideración de comerciante minorista dado que los adquirentes son consumidores finales, por lo que la entrega estaría exenta del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

(…)

(…) el artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991 contempla como prestación de servicios los de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebida o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.

El alimento objeto de venta es para su consumo inmediato pero no puede ser objeto de consumo en el mismo lugar de venta, por lo que no puede tener la consideración de prestación de servicios.

Dado que dispone de la condición de entrega de bienes, procede la contestación de la consulta formulada. (…)

(…)

El artículo 34.Uno.e) del texto refundido REF recoge la regla general de tributación al tipo superreducido del 3 por ciento de la entrega o importación de los alimentos para la nutrición humana, con un conjunto de excepciones entre las que se encuentran las comidas preparadas que, de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 32.1 del texto refundido REF, tributaría su entrega al tipo general del 7 por ciento.

Las condiciones para aplicar el tipo general son las siguientes:

i) Que se trate de una operación de entrega de bien (…).

Ya hemos determinado anteriormente que dado que no es posible su consumo dentro del lugar de venta, nos encontramos ante una entrega de bien. Por tanto, este requisito se cumple.

ii) Que el bien objeto de entrega tenga la consideración, a efectos del IGIC, de comida preparada que se define como la elaboración culinaria resultado de la preparación de uno o varios productos alimenticios, envasada o no, y dispuesta para su consumo inmediato.

(….)

A juicio de este centro directivo descongelar, batir, texturizar y llevar a una temperatura concreta mediante una máquina de helado constituye un proceso de elaboración, cuyo objetivo es convertir un producto congelado en una elaboración culinaria de textura y temperatura específicas. Si a ello añadimos que su venta es para su consumo inmediato, al producto resultante debe calificarse de comida preparada. Se cumple, por tanto, también este requisito.

- La entrega de la comida preparada es para el consumo inmediato.

Se entiende que es para su consumo inmediato cuando no requiera la transformación posterior para su consumo. A ello hay que añadir que se presume que es para su consumo inmediato cuando el adquirente es un consumidor final.

A título de ejemplo, la necesidad posterior para el consumo de la comida preparada de dar calor a la misma, o descongelarla, para su consumo, no son operaciones de transformación, por lo que no supondría el incumplimiento del requisito del "consumo inmediato".

- Que el empresario que entrega la comida preparada sea el mismo que la ha elaborado.

Se cumple este requisito.

- Que la elaboración sea realizada en Canarias.

También se cumple este requisito.

Disponiendo de la consideración de comida preparada no es posible que su entrega pueda realizarse en el desarrollo de una actividad comercial que requiere

que se trate de la entrega de bienes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura. Por tanto, la entrega de comida preparada por parte del propio consultante que lo elaboró en Canarias no puede estar en ningún caso exenta del IGIC por aplicación del artículo 27 del texto refundido REF

(…) Conforme a todo lo expuesto, y de acuerdo con lo manifestado por la entidad consultante, es criterio de este centro directivo que:

- Tiene la consideración de entrega de comida preparada sujeta al tipo general del 7 por ciento, la venta del producto con base en el açaí que describe la entidad consultante.

- No es posible que la entrega de un alimento que tenga, a efectos del IGIC, la consideración de comida preparada, pueda ser realizada en el desarrollo de una actividad comercial, por lo que en ningún caso podría estar exenta dicha entrega del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 del texto refundido REF.”

(Contestación vinculante de fecha 18 de mayo de 2026).

Clave: arrendamiento bicicletas con pedaleo asistido y vehículos de movilidad personal eléctricos.

“CUESTIÓN PLANTEADA

Una entidad mercantil proyecta desarrollar una actividad económica consistente en poner a disposición de usuarios individuales una flota de vehículos de movilidad personal eléctricos y bicicletas con pedaleo asistido. Los vehículos estarán físicamente situados en Tenerife y serán utilizados por los usuarios dentro de áreas operativas previamente delimitadas.

La contratación del servicio se realizará íntegramente mediante una aplicación móvil. (...)

El precio se calculará principalmente en función del tiempo efectivo de utilización, normalmente por minutos. Adicionalmente podrán existir importes accesorios asociados a la operación principal, tales como tarifas de desbloqueo,

apertura del vehículo, gastos derivados del incumplimiento de determinadas condiciones de uso u otros conceptos similares vinculados a la utilización del vehículo.

(...)

Se expone que la aplicación móvil utilizada para la contratación y gestión del servicio no constituye una prestación independiente para el usuario ni será objeto de facturación separada. (...).

Señala que la operación económica realizada frente al usuario consiste exclusivamente en la cesión temporal del derecho de uso de un vehículo concreto durante un período determinado y sin conductor.

Los vehículos de movilidad personal objeto de la actividad estarán propulsados exclusivamente mediante motores eléctricos y cumplirán los requisitos establecidos por la normativa vigente. Las bicicletas utilizadas dispondrán de pedales y de motor eléctrico auxiliar en los términos previstos por la normativa técnica aplicable a las bicicletas con pedaleo asistido.

Por último, los importes accesorios eventualmente facturados al usuario estarán directamente vinculados a la prestación principal de arrendamiento y carecerán de autonomía económica propia.

Con base en todo ello, textualmente se consulta lo siguiente:

(...)

¿Resulta aplicable el tipo cero del IGIC previsto por la normativa vigente al arrendamiento por minutos de vehículos de movilidad personal eléctricos y bicicletas con pedaleo asistido en las condiciones descritas en la presente consulta?

¿Debe considerarse la aplicación móvil utilizada para la contratación, desbloqueo, control de utilización, finalización del alquiler y cobro del precio como un elemento meramente instrumental y accesorio respecto de la prestación principal de arrendamiento?

¿Deben tributar con el mismo tipo impositivo aplicable a la prestación principal los importes accesorios inseparables de la operación de arrendamiento, tales como tarifas de desbloqueo, apertura del vehículo u otros conceptos facturados conjuntamente con el tiempo de utilización?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

(...)

(…) el artículo 59.Seis.2 del texto refundido REF dispone:

"2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el número siguiente, tributará en el Impuesto General Indirecto Canario al tipo de gravamen general del 7 por ciento el arrendamiento de los vehículos cuya entrega tribute al tipo cero, al tipo superreducido o al tipo general. "

De acuerdo con este precepto, el arrendamiento de bicicletas con pedaleo asistido y los vehículos de movilidad personal tributaría al tipo impositivo general del 7 por ciento, salvo que fuera aplicable el contenido del número 3 del mismo apartado Seis del artículo 39 del texto refundido REF que dispone lo siguiente:

"3. Tributará al tipo cero el arrendamiento de vehículos eléctricos, ciclos, bicicletas y bicicletas con pedaleo asistido y los vehículos destinados al transporte público propulsados por gas licuado del petróleo (GLP), conforme a la definición contenida en el artículo 12 bis, apartado 6, de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, o normativa que la sustituya, y por gas natural vehicular. Queda excluido el arrendamiento de vehículos eléctricos que marchen por raíles instalados en la vía."
Comprobamos que el arrendamiento de bicicletas con pedaleo asistido tributa al tipo cero, y dado que no se menciona expresamente a los vehículos de movilidad personal pareciera que tributaría al tipo general del 7 por ciento el arrendamiento de los mismos. Ahora bien, dentro del contenido del número 3 mencionado se encuentran incluidos los vehículos eléctricos que se definen en el Anexo II "Definiciones y categorías de los vehículos" del Reglamento General de Vehículos, como vehículo propulsado al menos por uno o más motores eléctricos, por lo que teniendo en cuenta la definición los vehículos de movilidad personal (...) (vehículo de una o más ruedas dotado de una única plaza y propulsado exclusivamente por motores eléctricos ….),

se trata de un vehículo eléctrico, por lo que su arrendamiento también tributa al tipo cero.

Señala la entidad consultante que el precio se calculará principalmente en función del tiempo efectivo de utilización, normalmente por minutos; adicionalmente podrán existir importes accesorios asociados a la operación principal (…)

Teniendo en cuenta la descripción de la operativa que desarrolla la entidad mercantil consultante, procede determinar si nos encontramos:

A) Ante varias operaciones con tributación independiente: por un lado, el arrendamiento de bicicletas con pedaleo asistido y de vehículos de movilidad personal; y, por otro lado, prestaciones de servicios de desbloqueo, de apertura del vehículo u otros servicios similares vinculados a la utilización del vehículo.

B) Ante una operación única de arrendamiento de bicicletas con pedaleo asistido y de vehículos de movilidad personal, donde las cantidades exigidas el precio de servicios de desbloqueo, de apertura del vehículo u otros servicios similares vinculados a la utilización del vehículo, o los gastos derivados del incumplimiento de determinadas condiciones de uso, se incorporan a la base imponible de la operación principal de arrendamiento de bicicletas con pedaleo asistido y de vehículos de movilidad personal, de acuerdo con el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991 que dispone:

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

a) Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma. (...)"

(…)

Resultaría artificioso entender que nos encontramos ante dos operaciones, por una parte la operación de arrendamiento de bicicletas con pedaleo asistido y de vehículos de movilidad personal; y, por otra parte, las prestaciones de servicios de

desbloqueo, de apertura del vehículo u otros servicios similares vinculados a la utilización del vehículo.

Efectivamente, las prestaciones de servicios de desbloqueo, de apertura del vehículo u otros servicios similares vinculados a la utilización del vehículo no constituyen para el cliente un fin en sí, sino el medio para disfrutar en las mejores condiciones de la operación principal de la entidad mercantil consultante (el arrendamiento de bicicletas con pedaleo asistido y de vehículos de movilidad personal). Todo ello con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos.

Conclusión de todo lo expuesto, es que nos encontramos ante una operación única de arrendamiento de bicicletas con pedaleo asistido y de vehículos de movilidad personal, donde las prestaciones de servicios de desbloqueo, de apertura del vehículo u otros servicios similares vinculados a la utilización del vehículo son accesorias a la misma. La accesoriedad implica que la actividad accesoria tiene la misma tributación que la actividad principal, incorporando su precio a la base imponible de la entrega de bienes o la prestación de servicios que constituye la operación principal. "
(Contestación vinculante de fecha 14 de julio de 2026).

F) Regímenes especiales

Clave: Régimen Especial Pequeño Empresario o Profesional. Volumen de operaciones

"La (…) consulta que se realiza es si la circunstancia de estar sujeta al IGIC y no exenta la entrega del local como consecuencia del ejercicio del derecho a la renuncia a la exención, y, derivado de ello, no tener la persona física transmitente obligación de declarar la cuota del IGIC devengada por la entrega del local (que correspondería a la sociedad mercantil adquirente), supondría no computar el importe de dicha entrega para deteminar el volumen de operaciones.

El tercer y cuarto párrafo del artículo 89.1 dcl texto refundido REF regula el volumen de operaciones a los efectos del REPEP (…)

(…)

Se trata de un concepto de volumen de operaciones autónomo del REPEP e independiente del concepto de volumen de operaciones previsto en el artículo 43 del texto refundido REF.

Comprobamos que se trata de un concepto universal de volumen de operaciones, dado que incluye los importes de todas las operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice un sujeto pasivo persona física, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, ya sean habituales u ocasionales, se encuentren sujetas al IGIC o, como consecuencia de las reglas de localización del hecho imponible, no sujetas al IGIC.

Este concepto de universalidad del volumen de operaciones incluye también a las operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice el sujeto pasivo persona física en las que se invierta la condición de sujeto pasivo, esté la operación sujeta al IGIC o sujeta a otro tributo análogo. Por tanto, el importe de la entrega del local (...) se incluye en el cómputo del volumen de operaciones previsto en el artículo 89.1 del texto refundido REF, aunque no corresponda a la persona física consultante su declaración ante la Administración tributaria."

(Contestación vinculante de fecha 6 de febrero de 2026).

Clave: Régimen Especial Pequeño Empresario o Profesional. Cesión vivienda vacacional

"CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante tiene su residencia habitual en Alemania y es titular de una vivienda vacacional situada en Canarias. La gestión operativa de dicha vivienda se realiza mediante la contratación de un profesional residente en Canarias que asume funciones de entrega de llaves, mantenimiento y limpieza y de emisión de las facturas correspondientes. No se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera. El volumen anual de operaciones es inferior al umbral vigente del régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP).

Se consulta si en las circunstancias descritas, la existencia de un bien inmueble afecto a la actividad de vivienda vacacional y la contratación de servicios profesionales puede determinar la existencia de un establecimiento permanente a

efectos del IGIC. En caso de respuesta positiva, si el empresario puede ser considerado empresario establecido en Canarias a efectos del IGIC y pudiera estar acogido al REPEP si tiene un volumen anual de operaciones inferior al límite umbral que establece la regulación de este régimen especial.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

(…)

(…) la prestación de servicios de cesión de uso temporal de vivienda vacacional situada en Canarias confiere a la persona física consultante, en todo caso, la consideración de empresario que desarrolla una actividad empresarial, estando sujeta al IGIC la mencionada prestación de servicios con independencia de que se presten o no servicios propios de la industria hotelera, o si dispone o no de medios organizativos propios o contrate los mismos (por ejemplo, y conforme con lo expuesto en la consulta planteada, funciones de entrega de llaves, mantenimiento y limpieza y de emisión de las facturas correspondientes).

(…)

(…) no resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 21 del texto refundido REF al servicio de cesión de uso temporal de vivienda vacacional que ejerce la persona física consultante.

Por tanto, la única posibilidad de que la actividad de vivienda vacacional estuviera exenta del IGIC es que la persona física consultante se encuentre acogida al REPEP, y para ello, en primer lugar, éste debe estar establecido en el territorio de aplicación del IGIC. En efecto, el artículo 89.1 del texto refundido REF dispone lo siguiente:

"1. Estarán incluidos en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, salvo renuncia, los sujetos pasivos personas físicas establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, (...)"

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991, [regula] cuándo un empresario o profesional se considera establecido en el territorio de aplicación del IGIC (…)

(…)

Se desprende de este precepto que si un empresario o profesional tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, se encuentra, en todo caso, establecido. Si no tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, pero dispone de establecimiento permanente, se encontraría establecido siempre y cuando dicho establecimiento permanente intervenga en la concreta entrega de bien o en la prestación de servicios.

La persona física consultante tiene residencia habitual en Alemania, por lo que la única posibilidad de estar establecido en el territorio de aplicación del IGIC es disponer de un establecimiento permanente y que dicho establecimiento permanente intervenga en las prestaciones de servicios que pretende efectuar.

Parece evidente que el inmueble situado en Canarias constituye un elemento básico para el desarrollo efectivo de la actividad empresarial de vivienda vacacional, por lo que de constituir dicho inmueble un establecimiento permanente, es evidente que intervendrían en la operación que efectuaría el empresario (la persona física consultante).

El concepto de establecimiento permanente, a efectos del IGIC, se encuentra recogido en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 (…)

(….)

Fue constante la posición de este centro directivo de considerar establecimiento permanente cualquier bien inmueble en Canarias objeto de arrendamiento; y, por tanto, considerar establecido en el territorio de aplicación del IGIC, en cualquier caso, al empresario arrendador (…)

(...)

Esta posición doctrinal ha decaído como consecuencia de la modificación, con efectos desde el día 1 de enero de 2023, del artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 (…)

(…)

Parece evidente que esta modificación legal implica que el propio legislador contempla que puedan existir arrendadores de bienes inmuebles que no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del IGIC; lo que supone que los criterios administrativos contenidos en consultas suscritas hasta el día 31 de diciembre de 2022 (...), no resultan aplicables desde el día 1 de enero de 2023.

(…)

(...) en los supuestos de arrendamientos de bienes inmuebles situados en el territorio de aplicación del Impuesto cuyos titulares no tengan la sede de su actividad económica o domicilio fiscal en el mismo, se considerará que dichos titulares no disponen de un establecimiento permanente en el referido territorio cuando no dispongan de medios materiales ni humanos propios para gestionar dichos arrendamientos.

La persona física consultante señala que la gestión operativa de dicha vivienda se realiza mediante la contratación de un profesional residente en Canarias que asume funciones de entrega de llaves, mantenimiento y limpieza y de emisión de las facturas correspondientes.

(...) Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la persona física consultante tiene la consideración de empresario y realiza prestaciones de servicios de cesión de uso temporal de viviendas vacacionales sujetas y no exentas del IGIC. Dado que no se encuentra establecido en Canarias no puede estar incluido en el REPEP."

(Contestación vinculante de fecha 17 de abril de 2026).

Clave: régimen especial comerciante minorista, entregas de bienes por sujeto no establecido.

"De acuerdo con lo descrito en el texto de petición de emisión de consulta vinculante, se desprende que la entidad consultante realiza en el territorio de aplicación del Impuesto, con habitualidad, entregas de vehículos que han sido importados, lo que equivale en que no han sido objeto de proceso alguno de fabricación, elaboración o

manufactura en Canarias por parte de la entidad mercantil consultante por sí mismos o por medio de terceros.

Por la tipología de los vehículos importados, turismos, se presume de que con carácter general los adquirentes no son empresarios o profesionales actuando como tales; en otras palabras, los adquirentes son particulares. Derivado de esta presunción la entrega del vehículo pudiera estar exenta del IGIC si la entidad mercantil consultante tuviera la consideración de comerciante minorista, por lo que sería aplicable la exención prevista en el artículo 27 del texto refundido REF, que dispone en su apartado 1 que están exentas del IGIC las entregas de bienes que, en el desarrollo de su actividad comercial, efectúen los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas.

La cuestión es determinar si un empresario no establecido puede disponer de la consideración de comerciante minorista. Este centro directivo ya se ha pronunciado al respecto (véase la consulta 2225 de 19 de julio de 2024) sentando el criterio doctrinal de que no puede disponer de la consideración de comerciante minorista un empresario que no se encuentre establecido en Canarias."

(Contestación vinculante de fecha 31 de julio de 2026).

Clave: Régimen Especial Pequeño Empresario o Profesional. Opción excepcional de inclusión en julio de 2026.

A) CUESTIONES RELATIVAS A ASPECTOS FORMALES.

"1. Forma de inclusión en REPEP a través de modelo 400.

La opción por la inclusión excepcional desde el día 1 de julio de 2026 en el REPEP se realizará a través de la presentación de la declaración censal de modificación (modelo 400), del 1 al 31 de julio, marcando la casilla "Modificación de otros datos consignados en declaraciones censales presentadas anteriormente relativos al IGIC", debiendo consignar como fecha de efectos de la declaración censal de modificación el día 1 de julio de 2026 e inclusión REPEP.

Las declaraciones censales presentadas fuera de plazo no surtirán efectos y, por tanto, no se encuentra incluido en el REPEP el sujeto pasivo persona física que ha presentado su declaración extemporáneamente.

2. El REPEP se configura en julio de 2026 como una opción voluntaria, no como un régimen de inclusión automática con posibilidad de renuncia. Por tanto, si no se opta expresamente, ¿se entiende que el obligado tributario ha renunciado al REPEP y no puede adherirse en 3 años?

El artículo 89.1 del texto refundido REF configura al REPEP como un régimen especial de obligada aplicación si se cumplen los requisitos para su inclusión, salvo renuncia al mismo (...) conforme al artículo 89.2 del texto refundido REF (...).

Sin embargo, la opción excepcional por el REPEP prevista en la disposición adicional séptima del texto refundido REF es voluntaria. (...) al tratarse de un régimen transitorio y excepcional, la no presentación de la declaración censal de modificación comunicando la opción excepcional por el REPEP, no conlleva la renuncia. (...)

3. Si se está de alta en el IGIC y se opta voluntariamente por el REPEP a partir del 01/07/2026, pero se presenta en plazo la autoliquidación correspondiente al tercer trimestre de 2026, ¿se entiende realizada una renuncia tácita que implicaría estar fuera del REPEP durante tres años?

Teniendo en cuenta que la redacción de la disposición adicional séptima del texto refundido REF no contiene ninguna previsión de renuncia y que, conforme al artículo 89.2 del citado texto refundido, la renuncia tácita únicamente se refiere a la presentación de la autoliquidación correspondiente al primer trimestre del año natural, la presentación en plazo de la autoliquidación periódica, modelo 420/421, relativa al tercer trimestre del año 2026 de un sujeto pasivo que en el mes de julio de 2026 ha comunicado mediante una declaración censal de modificación la opción extraordinaria de inclusión en el REPEP, no producirá la renuncia tácita al REPEP ni para el resto del ejercicio ni respecto a los tres años siguientes. La presentación en plazo de la autoliquidación periódica del primer trimestre del año 2027 sí supondrá la renuncia tácita.

4. Persona física en régimen simplificado. Los modelos 421 del primer y el segundo trimestre de 2026 se considerarían como ingresos a cuenta. Obligación de presentación del modelo 421 correspondiente al cuarto trimestre de 2026. Forma de calcular los módulos si se ha estado desde el 1 de julio de 2026 en REPEP. Además. forma de calcular el IGIC deducible.

Quienes estando incluidos en el régimen simplificado hayan optado por la inclusión en el REPEP conforme a la disposición adicional séptima del texto refundido REF, tienen la obligación de presentar el modelo 421 de autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre del año 2026, toda vez que los ingresos realizados en los periodos correspondientes al primer y segundo trimestre tienen la consideración de ingreso a cuenta. En esta autoliquidación deberá determinar la cuota anual devengada por operaciones corrientes atendiendo a los datos-bases reales del año 2026 (computándose el periodo del 01/01/2026 a 30/06/2026), y el cálculo de la cuota derivada del régimen simplificado, detrayéndose las cantidades liquidadas en las autoliquidaciones correspondientes a los dos primeros trimestres del año 2026 conforme a los números 8, 9 y 10 de las Instrucciones para la aplicación de los índices y módulos en el IGIC contenida en la Orden de 12 de diciembre de 2025, por la que se fijan los índices, módulos y demás parámetros del régimen simplificado del IGIC para el año 2026.

En la autoliquidación del cuarto trimestre del año 2026 sólo se podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas o satisfechas en el primer semestre de 2026 por operaciones corrientes, además del 1 por ciento del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes en concepto de cuotas soportadas, por este mismo tipo de operaciones, de difícil justificación. Las cuotas del IGIC soportadas o satisfechas en el segundo semestre de 2026 por operaciones corrientes no serán deducibles ni en la autoliquidación del cuarto trimestre del año 2026, ni en ninguna autoliquidación posterior a dicho período de liquidación.

Las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos en el primer semestre de 2026 podrán deducirse en la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre del año 2026. Si se adquiere en el segundo semestre de 2026, las cuotas soportadas no serán deducibles. Tratándose de bienes de inversión adquiridos en el primer semestre de 2026, el porcentaje definitivo de deducción que ha de compararse con los porcentajes definitivos de deducción de los

años que integran el periodo de regularización, se determinará con las operaciones realizadas en dicho primer semestre; tratándose de bienes de inversión adquiridos o importados en el segundo semestre del año 2026, el porcentaje de deducción definitivo será cero, debiéndose comparar los porcentajes definitivos de deducción de los años que integran el periodo de regularización con dicho porcentaje cero.

La regularización de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de activos fijos que tengan la consideración de bien de inversión, debe realizarse conforme a los artículos 40 y 41 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias

5. Un no residente en Canarias, aunque tenga establecimiento permanente, concretamente un inmueble que destina a alquiler vacacional, confirmar que no puede adherirse al REPEP.

Conforme al artículo 89.1 del texto refundido REF los sujetos pasivos personas físicas que tengan la condición de no establecidos no pueden incluirse en el REPEP, puesto que este régimen especial solo resulta aplicable a los sujetos pasivos personas físicas que tengan la condición de establecidos (...)

Se puede disponer de la consideración de no residente a efectos de la imposición directa y considerarse a efectos del IGIC establecido en Canarias por actuar mediante un establecimiento permanente, lo que posibilitaría la inclusión en el REPEP.

El hecho de que un no residente habitual en Canarias realice la actividad de cesión de uso de vivienda vacacional situada en el territorio de aplicación del Impuesto, no implica automáticamente que se entienda establecido en Canarias a efectos del IGIC (...)

En el supuesto de que disponga de establecimiento permanente puede acogerse al REPEP si cumplen los requisitos para ello. En el caso de que no disponga de establecimiento permanente, no puede acogerse al REPEP.

6. Cuota soportada deducible a compensar a 30/06/2026 en modelo 420 2026-2T. Entras en REPEP el 01/07/2026. ¿Cómo recuperas el importe pendiente?

Conforme a lo previsto en el artículo 45.Uno de la Ley 20/1991, los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año. Por tanto, deberá presentar el modelo 420 correspondiente al cuarto trimestre solicitando la devolución de la cuota a compensar que constaba en el modelo 420 correspondiente al período de liquidación del segundo trimestre del año 2026.

La devolución no se puede hacer efectiva por la presentación del modelo 420 correspondiente al segundo trimestre, sino que es necesario presentar el modelo 420 correspondiente al cuarto trimestre, así como el modelo 425 de declaración resumen-anual. Sí tuviera obligación, también estaría obligado a presentar el modelo 415 de declaración de operaciones económica con terceras personas. "

B) CUESTIONES RELATIVAS AL EJERCICIO DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DEL IGIC SOPORTADAS EN LA ADQUISICIÓN O IMPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS.

1. Regularización del porcentaje definitivo de prorrata. Forma correcta de calcular y aplicar el porcentaje definitivo para el ejercicio 2026. Posible diferencia entre la aplicación de la prorrata general y la prorrata especial.

Conforme al artículo 35 de la Ley 20/1991 la regla de la prorrata se aplica cuando conjuntamente se realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios que dan derecho a la deducción y entregas de bienes o prestaciones de servicios que no dan derecho a la deducción.

Existen dos modalidades de aplicación, la prorrata general y la prorrata especial.

A) Prorrata general

El artículo 38 de la Ley 20/1991, regulador del procedimiento de la prorrata general, dispone que el sujeto pasivo aplicará provisionalmente el porcentaje definitivo de deducción del año natural anterior, y en la última liquidación del año corriente calculará el porcentaje de deducción definitivo en función de la tributación de las operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en dicho año.

Si existe diferencia entre el porcentaje provisional que se ha aplicado en las deducciones de las cuotas del IGIC soportadas en las autoliquidaciones de los períodos de liquidación anteriores al último período del año natural, practicará la regularización correspondiente en la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año. La regularización es obligatoria si el porcentaje de deducción definitivo es inferior al porcentaje de deducción provisional aplicado, y se configura como un derecho, que puede o no ejercitar, si el porcentaje de deducción definitivo es superior al porcentaje de deducción provisional aplicado.

Ciñéndonos al régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes, debemos tener en cuenta si las cuotas soportadas corresponden a adquisiciones o importación cuyo Impuesto se devengó en el primer o segundo semestre del año 2026

i) Cuotas devengadas durante el primer semestre del año 2026.

Provisionalmente se aplicará el porcentaje de deducción definitivo del año 2025 a las cuotas devengadas durante el primer semestre y deducidas en las autoliquidaciones correspondiente al primer y segundo trimestre del año 2026. El cálculo del porcentaje definitivo de deducción del primer semestre del año 2026 se determinará exclusivamente con las entregas de bienes o prestaciones cuya cuota del IGIC se haya devengado en el primer semestre.

En el supuesto de diferencia entre el porcentaje de deducción provisional y el definitivo, la regularización que corresponda se practicará en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año 2026 que debe presentarse durante el mes de enero de 2027.

ii) Cuotas devengadas durante el segundo semestre del año 2026.

Puesto que está acogido al REPEP, todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice en el segundo semestre del año se encuentran exentas del IGIC conforme al artículo 90.1 del texto refundido REF. Consecuencia de ello es la inaplicación de la regla de la prorrata y la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC que se hayan devengado durante dicho segundo semestre por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios corrientes, aunque con posterioridad renuncie o se encuentre excluido del REPEP. Estas cuotas soportadas no son recuperables.

B) Prorrata especial

En el supuesto que aplique la regla de la prorrata especial y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 20/1991, tendríamos las siguientes situaciones:

i) Cuotas devengadas durante el primer semestre del año 2026.

Respecto a las cuotas devengadas en la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes que se utilicen exclusivamente en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios que den derecho a la deducción, se deducen en su totalidad, sin que quepa regularización alguna en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año 2026 que debe presentarse durante el mes de enero de 2027.

Respecto a las cuotas devengadas en la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes que se utilicen exclusivamente en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios que no den derecho a la deducción, no cabe su deducción, sin que quepa tampoco regularización alguna.

En cuanto a las cuotas devengadas en la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes que se utilicen en común en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios que den o no den derecho a la deducción, se aplicará el régimen de la prorrata general, con la posible regularización en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año 2026, en los términos expresados anteriormente.

- **Regularización de bienes de inversión de bienes adquiridos en ejercicios anteriores. Forma correcta de calcular y aplicar el porcentaje de deducción para el ejercicio 2026. Además, modelos tributarios concretos para ello, diferenciando la posibilidad de que el obligado tributario pudiera presentar por algún motivo la autoliquidación trimestral correspondiente al cuarto trimestre de 2026, incluyendo la posibilidad de que no la presente.**

Conforme al artículo 40.2 de la Ley 20/1991, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión deben ser objeto de regularización durante un periodo de tiempo dependiendo si la naturaleza del bien de inversión es de un mueble o de un inmueble. La regularización procede si entre el porcentaje de deducción definitivo del año de adquisición del bien de inversión y el porcentaje de deducción definitivo del año de regularización, existe una diferencia superior a diez puntos porcentuales.

En la cuestión que plantea el colegio profesional consultante, el año 2026 no es el año de adquisición o importación del bien de inversión, sino que integra el período de regularización.

Para el cálculo del porcentaje definitivo de deducción imputable al año 2026 y que se debe comparar con el porcentaje de deducción definitivo del año de adquisición o importación del bien de inversión, se tiene en cuenta el importe de la totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se han realizado en el año 2026, teniendo en cuenta que el importe de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se realicen en el segundo semestre del año 2026 se computan exclusivamente en el denominador de la fracción puesto que no dan derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas.

El importe de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el primer semestre del año 2026 se computará en los términos de la fracción dependiendo si se tratan de operaciones que dan o no derecho a la deducción.

Si existe una diferencia superior a diez puntos porcentuales entre el porcentaje de deducción definitivo del año de adquisición o importación del bien de inversión y

el porcentaje de deducción definitivo del año 2026, debe ser objeto de regularización la cuota soportada.

Conforme al artículo 40.5 de la Ley 20/191, la regularización obligatoriamente debe efectuarse en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año 2026 que debe presentarse en el mes de enero de 2027. El modelo de autoliquidación que debe presentar es el mismo al que estaba obligado en los períodos de liquidación que integran el primer semestre del año 2026.

La regularización será obligatoria si el porcentaje de deducción definitivo del año 2026 es inferior al porcentaje de deducción definitivo del año de adquisición o importación del bien de inversión. En el supuesto de que sea superior nace un crédito tributario en favor del sujeto pasivo, por lo que la regularización se configura como un derecho que puede o no ejercitarse, por lo que es factible que no se presente la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año 2026.

En cualquier caso, tiene obligación de presentar el sujeto pasivo persona física el modelo 425 de declaración-resumen anual con dos objetivos:

- Comunicar los datos relativos a los períodos de liquidación correspondientes al primer semestre del año 2026, así como el volumen de operaciones correspondiente a ese primer semestre que deberá incluirse en la casilla número 134.

- Comunicar el volumen de operaciones a efectos del REPEP que contemplará la cuantía de las operaciones correspondientes al segundo semestre del año 2026 que se incluirá en la casilla número 147. A efectos de la exclusión del REPEP en el ejercicio 2027, el volumen de operaciones será el sumatorio de las operaciones correspondientes al primer y segundo semestre del año 2026.

- **Adquisición de bien de inversión en el primer semestre de 2026. ¿Cabría regularización en el último periodo de liquidación de 2026 al haber optado por el REPEP con fecha de efectos 01/01/2026? Por el contrario, ¿No se regularizaría por ese segundo semestre y la regularización de bienes de inversión comenzaría a realizarse a partir del ejercicio siguiente?**

En el supuesto de que el bien de inversión se adquiera o importe en el año 2026 (con independencia de que la adquisición o importación se realice en el primer o segundo semestre de 2026), no cabría efectuar la regularización a que se refiere el artículo 40.2 de la Ley 20/1991, dado que el primer año del período de regularización es el año natural siguiente a aquel en que se inicie la utilización efectiva o entrada en funcionamiento del bien de inversión.

La cuestión es determinar cuál es el porcentaje de deducción definitivo del año 2026, que es el que debe compararse con el porcentaje de deducción definitivo de los años naturales que integran el período de regularización. Si el bien de inversión se adquirió o importó durante el primer semestre del año 2026, el porcentaje de deducción definitivo debe determinarse exclusivamente con los importes de las entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo Impuesto se haya devengado en dicho semestre.

Aspecto diferente es la regularización que pudiera corresponder por existir diferencia entre el porcentaje de deducción provisionalmente aplicado (que sería el porcentaje de deducción definitivo del año anterior) a la cuota del IGIC devengada y soportada por la adquisición o importación durante el primer semestre del año 2026, y el porcentaje definitivo de deducción del año 2026."

(Contestación vinculante de fecha 18 de mayo de 2026).

G) Obligaciones formales

Clave: obligaciones sujeto no establecido.

"Partiendo de que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida, analizaremos sus obligaciones formales respecto a la obligación o no de presentar declaración censal y la obligación o no de presentar autoliquidaciones periódicas.

(…)

[Del apartado 3 del artículo 132 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión)], se desprende que los empresarios o profesionales no establecidos no están obligados a presentar declaraciones

censales, salvo que tengan obligación de presentar autoliquidaciones periódicas conforme al artículo 57.1.c) del Reglamento de gestión (…)

Dos son las condiciones que se exigen para estar obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:

i) Que las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice habitualmente el empresario o profesional no establecido se encuentren sujetas y no exentas al IGIC.

ii) Que no se invierta la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional adquirente del bien o servicio.

De acuerdo con lo descrito en el texto de petición de emisión de consulta vinculante, se desprende que la entidad consultante realiza en el territorio de aplicación del Impuesto, con habitualidad, entregas de vehículos que han sido importados, lo que equivale en que no han sido objeto de proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura en Canarias por parte de la entidad mercantil consultante por sí mismos o por medio de terceros.

(...)

(…) Este centro directivo ya se ha pronunciado (...) sentando el criterio doctrinal de que no puede disponer de la consideración de comerciante minorista un empresario que no se encuentre establecido en Canarias.

Por tanto, la entidad mercantil consultante realiza habitualmente entregas de vehículos eléctricos sujetas y no exentas al IGIC, por las que no se invierte la condición de sujeto pasivo cuando el adquirente es un particular, por lo que se encuentra obligado a presentar autoliquidaciones periódicas.

En este punto, la entidad consultante está obligado a presentar declaración censal.

Ahora bien, dado que las entregas de los vehículos eléctricos están sujetas al tipo cero conforme a lo establecido en el artículo 39.Uno.2 del Texto refundido de las normas legales aprobadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas

de Mercancías en las Islas Canarias aprobado por Decreto legislativo 1/2025, de 13 de octubre, debemos tener en cuenta lo establecido en el artículo 57.2.b) del Reglamento de gestión (…)

(…)

Si la entidad consultante realiza exclusivamente entregas de vehículos sujetas al tipo cero, no está obligada a presentar autoliquidaciones periódicas (por lo que no estaría obligada a presentar la declaración censal), salvo que pretenda ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de las entregas de vehículos eléctricos. Debemos recordar que las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al tipo cero dan derecho a la deducción.

En definitiva, la entidad consultante estaría obligada a presentar declaración censal desde que presente la primera autoliquidación periódica ejerciendo el derecho a la deducción. (…)

(…)

Con la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de cada año, deberá presentarse conjuntamente la declaración resumen anual, de acuerdo con el artículo 57.8 del Reglamento de gestión.

Solamente queda por determinar las consecuencias de que su volumen de operaciones en Canarias supera el importe de 6.010.121,04 euros.

(…)

De disponer la entidad mercantil consultante de la consideración de gran empresa, tiene obligación de presentar mensualmente las autoliquidaciones periódicas. Conforme al apartado 6 del Reglamento de gestión, las autoliquidaciones correspondientes a períodos de liquidación mensual deberán presentarse dentro del mes natural siguiente al correspondiente período de liquidación mensual.

Derivado de la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas mensuales, la entidad mercantil consultante, conforme al artículo 49.5 del Reglamento de

gestión, deberá llevar el libro registro de facturas expedidas, el libro registro de facturas recibidas y el libro registro de bienes de inversión a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación. En este supuesto no estará obligada la entidad consultante a presentar la declaración-resumen anual, dado que el artículo 57.8 del Reglamento de gestión dispone que no están obligados a presentar la declaración-resumen anual los empresarios o profesionales a que se refiere el artículo 49.5 de este Reglamento.

Aunque no ha sido objeto de consulta, es necesario advertir que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC, que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IGIC, en la que no se invierte la condición de sujeto pasivo, no podrán recuperar las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización en las operaciones reseñadas, a través del régimen de devolución de empresarios o profesionales previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991 y del artículo 12 del Reglamento de gestión. El régimen de deducción debe efectuarse en todo caso a través de las autoliquidaciones periódicas. Véase consulta 2255 de 8 de mayo de 2025."

(Contestación vinculante de fecha 31 de julio de 2026).

II.- IMPUESTO ESPECIAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO

Clave: transporte de auxilio-rescate

"CUESTIÓN PLANTEADA

La asociación empresarial consulta si a los efectos de lo establecido en el artículo 12 bis de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (…) el transporte específico de auxilio-rescate en carretera, se considera una actividad exclusiva de transporte de mercancías por carretera, a los efectos de la aplicación de la devolución parcial del impuesto que grava el gasóleo o la gasolina profesional.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

El artículo 12 bis de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (en adelante, Ley 5/1986), [regula] las devoluciones a agricultores y transportistas (…)

(…)

El apartado 6 del artículo 12 bis de la Ley 5/1986 contiene un conjunto de definiciones a los efectos de la aplicación de la devolución a agricultores y transportistas regulada en dicho precepto; de esta forma, define al transporte terrestre de mercancías o viajeros como la actividad de transporte público realizada en los vehículos reseñados en el apartado 1 del artículo 12 bis; es decir los vehículos incluidos en las categorías N2 [*los destinados al transporte de mercancías, cuya masa máxima autorizada (MMA) sea superior a 3,5 toneladas e igual o inferior a 12 toneladas]* o N3 [*los destinados al transporte de mercancías, cuya MMA sea superior a 12 toneladas*], en el supuesto de transporte de mercancías, y vehículos de las categorías M2 [*los destinados al transporte de personas que tengan, además del asiento de conductor, más de ocho plazas y cuya MMA sea inferior o igual a 5 toneladas*] o M3 [*los destinados al transporte de personas que tengan, además del asiento del conductor, más de ocho plazas y cuya MMA sea superior a 5 toneladas*] los destinados al transporte de pasajeros.

Por transporte público se entiende según el citado apartado 6 del artículo 12 bis, como el que se lleva a cabo por cuenta ajena, mediante retribución económica.

Por transportistas se entiende el titular de la actividad del transporte público terrestre de mercancías o viajeros que se halle en posesión del correspondiente título administrativo que, en su caso, habilita para el ejercicio de dicha actividad, de acuerdo con lo previsto en la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias (en adelante, Ley 13/2007), y en su normativa de desarrollo. Asimismo, los titulares deberán poseer los permisos y autorizaciones precisos para el ejercicio de su actividad que deban expedir las autoridades autonómicas o locales.

De conformidad con el apartado 2 del artículo 79 de la Ley 13/2007, integrado en la Sección 8 Transporte de auxilio-rescate del Capítulo VI Disposiciones

particulares sobre determinados tipos de transporte del Título III Servicios de transporte por carretera, para la prestación de los servicios de transporte de auxilio-rescate se requerirá una autorización especial de la administración competente.

(…)

Por tanto, un empresario que se encuentre en posesión del título administrativo a que se refiere el artículo 79.2 de la Ley 13/2007, que se requiera para el ejercicio del modo de transporte de auxilio-rescate, salvo que el Gobierno de Canarias exonere del cumplimiento de este deber en determinados supuestos (artículo 13.2 de la Ley 13/2007), utilice vehículos de las categoría N2 o N3 y lleve a cabo dicha actividad de transporte de auxilio-rescate por cuenta ajena mediante retribución económica, tiene derecho a solicitar la devolución prevista en el artículo 12 bis de la Ley 5/1986.

La actividad de transporte de auxilio-rescate realizados con vehículos de la categoría N2 o N3 es el auxilio, rescate y transporte de vehículos averiados o accidentados; el hecho de que pueda realizar una actividad de auxilio (por ejemplo, una asistencia de cambio de neumático o de carga de batería) sin que se proceda a su transporte, no es obstáculo para ejercer el derecho a la devolución previsto en el artículo 12 bis de la Ley 5/1986."

(Contestación vinculante de fecha 15 de julio de 2026).

III.- TRIBUTOS CEDIDOS

A) Impuesto sobre la Renta de la Persona Físicas

Clave: deducción autonómica por estudios fuera de la isla de residencia.

"CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si tiene derecho a practicar la deducción en la cuota autonómica del IRPF por los gastos de estudios de su hija, que estudia en Madrid el grado en Administración y Dirección de Empresas, si bien lo hace en el idioma inglés. La consultante desea conocer si el idioma, en este caso el inglés, se puede considerar como requisito de que en Canarias no existe oferta educativa pública para la realización de los estudios que determinen el traslado a otro lugar para ser cursados,

o, si por el contrario, al impartirse en Canarias el grado en Administración y Dirección de Empresas en castellano, al ser el mismo grado, no tendría derecho a esta deducción.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

El hecho de cursar estudios superiores de en el idioma inglés fuera de la isla, existiendo oferta educativa pública presencial en la isla de residencia del contribuyente, aunque no fueran impartidos en la modalidad del idioma inglés, impide aplicar la deducción por gastos de estudios en la parte autonómica de la cuota íntegra del IRPF."

(Contestación vinculante de fecha 3 de julio de 2026).

Clave: deducción por obras de rehabilitación energética.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante pregunta si la deducción autonómica por obras de rehabilitación energética en la vivienda habitual, se tiene que aplicar en el ejercicio en el que se realizó el gasto (año 2022) o en el año en el que se expide el certificado de eficiencia energética posterior a la obra (año 2023), como establece la deducción estatal por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La deducción de la parte de la cuota autonómica del IRPF por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual, regulada en el artículo 14-bis del Texto Refundido, no exige que el período impositivo en el que practique sea en el que se satisfacen las cantidades de dichas obras, pudiendo disfrutarse en el período impositivo en el que se abonó el gasto, como en el que se aplique la deducción estatal por el mismo concepto."

(Contestación vinculante de fecha 3 de marzo de 2026).

Clave: deducción por adquisición vivienda habitual.

"CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante, residente fiscal en la Comunidad Autónoma de Canarias, adquirió su vivienda habitual en el año 2021, financiando dicha adquisición mediante préstamo hipotecario.

En sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ha venido aplicando la deducción autonómica por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 14 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Dicho precepto establece que la deducción se aplicará en los mismos términos y siempre que concurran los mismos requisitos exigidos en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, según redacción vigente a 1 de enero de 2012.

Consulta sobre si la remisión contenida en el artículo 14 del Decreto Legislativo 1/2009 a la normativa estatal vigente a 1 de enero de 2012 implica:

a) La aplicación íntegra del régimen jurídico de la deducción estatal por inversión en vivienda habitual, incluyendo los requisitos temporales derivados de su régimen transitorio (adquisición anterior a 1 de enero de 2013), o bien

b) Únicamente la aplicación de los aspectos técnicos de la deducción (concepto de vivienda habitual, base de deducción, gastos deducibles, etc), permitiendo la aplicación de la deducción autonómica con independencia de la fecha de adquisición de la vivienda.

Asimismo, se solicita confirmación expresa sobre si un contribuyente que adquirió su vivienda habitual en 2021 puede aplicar válidamente la deducción autonómica por inversión en vivienda habitual en Canarias.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 14 del Texto Refundido, es una deducción propia de la Comunidad Autónoma de Canarias, independiente de las deducciones estatales, que no ha sido derogada. Para su aplicación es indiferente la fecha de adquisición de la vivienda habitual -antes o después del día 1 de enero de 2013-, debiendo cumplir, para su disfrute, los requisitos recogidos en el artículo 68.1 de la LIRPF, según redacción vigente el día 1 de enero de 2012, además de los exigidos en el artículo 14 del citado Texto Refundido.

Un contribuyente que adquirió su vivienda habitual en 2021, podrá aplicar la deducción autonómica por inversión en vivienda habitual en Canarias siempre y cuando cumpla con los requisitos recogidos en el artículo 68.1 de la LIRPF, según redacción vigente el día 1 de enero de 2012, además de los exigidos en el artículo 14 del citado Texto Refundido, con independencia de la fecha de adquisición de la vivienda."

"Además de cumplir los requisitos previstos en el artículo 68.1 de la LIRPF, según redacción vigente el día 1 de enero de 2012 (concepto de vivienda habitual, base de deducción, gastos deducibles, etc), el precepto autonómico, exige que el nivel de renta del contribuyente no supere cierta cuantía, y en función de la misma establece dos porcentajes de deducción, debiendo recordar, que estos importes son diferentes según la normativa vigente en cada año (...)"

"Formarán parte de la base de la deducción las cantidades destinadas a la amortización del capital e intereses, además de otros gastos inherentes a la financiación. Para los ejercicios 2021, 2022 y 2023, al no recogerse en la normativa autonómica una base máxima de esta deducción, operará la recogida en el artículo 68 de la Ley del IRPF de 9.040 euros anuales.

Para los ejercicios 2024 y 2025, la base máxima de esta deducción será de 6.000 euros anuales"

(Contestación vinculante de fecha 14 de mayo de 2026).

Clave: deducción por adquisición vivienda habitual.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante tiene residencia habitual en Canarias y en el año 2023 adquirió una vivienda que constituye su vivienda habitual, suscribiendo un préstamo hipotecario. Durante 2023, 2024 y 2025, ha satisfecho las cuotas periódicas de dicho préstamo integrados por amortización del capital e intereses, además de otros gastos inherentes a la financiación.

Consulta si habiendo adquirido la vivienda con posterioridad al año 2013, resulta aplicable la deducción en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por inversión en la vivienda habitual prevista en el artículo 14 del texto refundido. Caso de respuesta positiva, se consulta si para la determinación de la base de la deducción puede incluirse las cantidades destinadas a la amortización del capital e intereses, además de otros gastos inherentes a la financiación, y si el criterio interpretativo sería de aplicación a todos los ejercicios fiscales no prescritos en lo que el consultante haya satisfecho cantidades por los conceptos mencionados.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 14 del texto refundido es una deducción propia de la Comunidad Autónoma de Canarias independiente de las deducciones estatales, que no ha sido derogada. Para su aplicación es indiferente la fecha de adquisición de la vivienda habitual -antes o después del día 1 de enero de 2013-, debiendo cumplir, para su disfrute, los requisitos recogidos en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, según redacción vigente el día 1 de enero de 2012, además de los exigidos en el artículo 14 del texto refundido.

A día de hoy, podrá aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual autonómica, en las autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2023, 2024, 2025, pudiendo instar una rectificación de la autoliquidación correspondiente a los ejercicios cuyo plazo de presentación ya ha finalizado.

Formarán parte de la base de la deducción las cantidades destinadas a la amortización del capital e intereses, además de otros gastos inherentes a la financiación.

Para el ejercicio 2023, al no recogerse en la normativa autonómica una base máxima de esta deducción, operará la recogida en el artículo 68 de la Ley 35/2006 de 9.040 euros anuales.

Para los ejercicios 2024 y 2025, la base máxima de esta deducción será de 6.000 euros anuales."

(Contestación vinculante de fecha 11 de mayo de 2026).

Clave: deducción por gastos de enfermedad.

"CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante tiene previsto someterse a una operación refractiva (cirugía láser ocular) con la finalidad exclusiva de corregir la miopía que padece, un defecto refractivo diagnosticado médicamente.

Dado que la Comunidad Autónoma de Canarias contempla en su normativa del IRPF una deducción por gastos de enfermedad y ante la duda de si esta intervención puede ser considerada como "asistencia con fines estéticos" (excluida expresamente de la deducción), cuestiona si los gastos derivados de una operación refractiva (cirugía láser) realizada por un oftalmólogo para la corrección de la miopía tienen la consideración de "gastos por tratamiento de enfermedad" y, por tanto, son susceptibles de aplicar la deducción autonómica correspondiente en el IRPF

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La cuestión a dilucidar es si la operación de cirugía láser ocular es una operación para el tratamiento de una enfermedad o si por el contrario es una asistencia con fines estéticos.

La miopía constituye un defecto refractivo del sistema visual (...). Desde el punto de vista médico, se trata de una alteración funcional del órgano de la visión,

susceptible de corrección mediante distintos tratamientos, entre ellos el uso de lentes correctoras o la cirugía refractiva.

La cirugía refractiva mediante láser tiene como finalidad corregir dicha alteración visual, mejorando la capacidad de enfoque del ojo.

(…) los servicios son prestados por un oftalmólogo, es decir, por un licenciado en Medicina, cuyas funciones se recogen en el artículo 6 de la (...) Ley 44/2003 y, ya lo adelantamos, están vinculadas con el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades

(…)

Recordemos que para que sea procedente la deducción por gastos de enfermedad, los servicios que preste este profesional sanitario han de ser para el diagnóstico, la prevención, o el tratamiento de enfermedades; y, que estos servicios no pueden tener fines estéticos.

a) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.

b) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Faltaría determinar si las operaciones descritas en su consulta constituyen una enfermedad.

Para ello acudimos a la Clasificación Internacional de Enfermedades (CIE), elaborada por la Organización Mundial de la Salud (…)

(…)

Teniendo claro que la miopía es una enfermedad, en la cirugía a la que se sometería el consultante, se cumpliría el requisito de que se tratara de un servicio de

asistencia sanitaria prestado por un profesional médico para el diagnóstico, prevención y tratamiento de una enfermedad.

(…) Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que los gastos y honorarios profesionales satisfechos por los servicios prestados por profesionales médicos para el diagnóstico, prevención y tratamiento de la miopía, son aptos para la aplicación de la deducción autonómica de Canarias en el IRPF por gastos de enfermedad."

(Contestación vinculante de fecha 9 de marzo de 2026).

RESUMEN DE CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA QUE AFECTAN AL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA
(De enero a junio de 2026)

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 incardinen dentro del ámbito de la imposición directa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF-, Impuesto sobre Sociedades –IS- e Impuesto sobre la Renta de no Residentes –IRNR-).

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

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

RIC. Materialización. Una sociedad adquiere a sus socios las naves titularidad de estos donde aquella venía ejerciendo su actividad en alquiler. Inversión apta por la letra C, pero por la letra A.

- Consulta V0096-26, de fecha 20/01/2026. (SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas)

La consultante es una sociedad limitada establecida en Canarias, constituida en 2018. Su actividad principal es la elaboración y crianza de vinos, así como la comercialización de los mismos (epígrafe 425.1, Elaboración y crianza de vinos, y grupo 645, Comercio al por menor de vinos y bebidas de todas clases, de la sección primera de las Tarifas del IAE) Dichas actividades se desarrollan en dos naves industriales, propiedad de dos de los socios, arrendadas por estos a la mercantil.

La consultante durante los últimos años ha destinado la mayor parte de los beneficios generados a la dotación de la reserva para inversiones de Canarias (RIC), motivo por el cual se plantea la posibilidad de adquirir a sus socios los mencionados inmuebles, realizando la operación a valor de mercado según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dado que se trata de operaciones vinculadas.

Los inmuebles fueron adquiridos por los socios en los años 2018 y 2021, respectivamente, certificando el vendedor que no se han beneficiado de la RIC ni de las deducciones por inversiones o para incentivar la realización de determinadas actividades.

La cuestión planteada es si es posible materializar dicha inversión en la RIC y si, en caso afirmativo, se trataría de una inversión inicial por creación de establecimiento o de una inversión no inicial, dado que los inmuebles se encuentran en funcionamiento y afectos a la actividad desde 2018 y 2021, respectivamente.

El Centro Directivo, en primer lugar, en cuanto a la transmisión de los inmuebles de los socios a la sociedad, trae a colación lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, que regula las operaciones vinculadas, que obliga a valor a la operación a valor de mercado.

En segundo lugar, en cuanto a la materialización de las cantidades destinadas a la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC), el Centro Directivo se remite al artículo 27.4 de la Ley 19/1994 y al artículo 8 de su Reglamento de desarrollo aprobado el por Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre.

En el supuesto concreto planteado, de los datos facilitados en el escrito de consulta se deduce que la adquisición de las dos naves industriales, propiedad de los socios de la consultante y arrendadas por aquellos a esta, no puede ser considerada como inversión inicial apta a efectos de lo dispuesto en la letra A del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 y de lo establecido en el artículo 8.2 del Reglamento.

No obstante, de acuerdo con la letra A del artículo 27.4 de la Ley 19/1994 anteriormente reproducido, los contribuyentes que cumplan las condiciones del artículo 101 de la LIS, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, podrá realizar inversiones en la adquisición de elementos usados (esto es, no nuevos) del inmovilizado, siempre que los bienes adquiridos no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto dicho artículo. Tratándose de suelo, deberán cumplirse en todo caso las condiciones previstas en esa letra. Este Centro Directivo, con los datos obrantes en la consulta, no puede pronunciarse sobre la posibilidad de aplicar esta peculiaridad en el tratamiento de las inversiones aptas.

Sin embargo, la inversión sí podría considerarse inversión apta para materializar las cantidades destinadas a la RIC con arreglo a lo dispuesto en la letra C del mismo artículo y apartado, siempre que se efectúe dentro del plazo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, y, en cuanto al suelo, siempre que este se afecte al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (es decir, de las dos actividades señaladas en el escrito de consulta, en la clasificada en el epígrafe 425.1, Elaboración y crianza de vinos).

Comentario:

Una sociedad ejerce su actividad en unas naves que son propiedad de sus socios, alquilándosela a estos. En un momento dado la sociedad adquiere las naves y pretende destinarlas a materialización de la RIC.

La DGT considera que tal adquisición no puede ser materialización de la RIC como inversión inicial (letra A). La razón parece ser que porque estaban destinadas ya la actividad (aunque fueran usadas a título de arrendamiento), sin que la adquisición de las mismas pueda ser considerada creación, ampliación, diversificación, ni transformación sustancial de un establecimiento.

Aunque la consulta no se refiere expresamente a ello, podemos resaltar que la adquisición de las naves conllevará el aumento del activo no corriente del establecimiento, si bien tal inversión no supondrá una ampliación del mismo toda vez que no implicará el aumento de su capacidad productiva.

Por último, la DGT considera que la inversión sí podría ser considerada materialización por la Letra C, ya que se trata la inversión en inmovilizado material afecta a la actividad económica que no es una inversión inicial. El suelo también sería apto dado que la dicha actividad es industrial (epígrafe 452.1 del IAE).

Desde el punto de vista conceptual, podemos comentar que con frecuencia de habla de que la letra C está pensada para las inversiones de sustitución, es decir, las que se llevan a cabo para sustituir a otras que se dan de baja. Pero, en puridad, las inversiones subsumibles en la letra C son las inversiones de habrían sido aptas por la letra A de haber sido inversiones iniciales, pero que no lo son por no suponer la creación, ampliación, diversificación o transformación sustancial de un establecimiento, como vemos en el presente caso en que las naves adquiridas a los socios no sustituyen a otras que fueran de su propiedad, pero no son iniciales ya que no ya venían utilizándose en alquiler. (Podrían considerarse de sustitución en un sentido de inversión de reposición o consolidación patrimonial).

Ahora bien, hay una cuestión importante desde la perspectiva del Derecho Comunitario, al cual se encuentra sujeta la RIC en cuanto ayuda regional. En el caso de que los socios no se desarrollaran previamente una actividad económica, el encaje en la letra C como ayuda de funcionamiento ofrece menos dudas. Sin embargo, de ejercer o haber ejercido los partícipes una actividad económica, la aptitud podría ser más que discutible. El ordenamiento comunitario (Comunicación Comisión 2016/262/UE aptdo.11) considera beneficiario de la ayuda a la unidad económica. Y, desde la perspectiva, no se habría realizado inversión alguna.

RIC. Beneficio apto. Sociedad comercializadora agrícola vende una parcela urbana que no ha utilizado para su actividad ni para ninguna otra. No puede dotar la RIC.

- Consulta V0170-26, de fecha 30/01/2026. (SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas)

La sociedad consultante es la sociedad cooperativa del campo, que se encuentra dada de alta en el IAE en los epígrafes 612.3, comercio al mayor de frutas, verduras y hortalizas, 659.7 comercio al menor de semillas, flores y plantas y B01, actividad agrícola. La consultante es propietaria de una finca urbana. Esta parcela representa un coeficiente de las parcelas edificables resultantes de un polígono con arreglo al cual participará su titular en los derechos y obligaciones inherentes al mismo. La sociedad cooperativa consultante ha firmado un contrato de compraventa para la venta de la citada parcela a una compañía de supermercados. La sociedad cooperativa no ha realizado en ningún momento en la parcela su actividad económica

principal, que consiste en la comercialización al por mayor de productos agrícolas, en particular, plátanos, ni ninguna otra actividad.

De las cuestiones que se plantean, la que nos interesa es si es posible dotar la reserva para inversiones en canarias con el beneficio obtenido con la venta del terreno.

El Centro Directivo se remite a lo expresado, entre otras, en la contestación a consulta vinculante V2172-23:

"Con carácter general, la reducción en base prevista en el artículo 27.2 de la Ley 19/1994 resulta de aplicación si la dotación a la RIC se efectúa con cargo a beneficios derivados de la realización de actividades económicas en Canarias, a través de un establecimiento, siendo necesario que el importe de los beneficios destinados a dotar la RIC se reinvierta en determinados elementos patrimoniales, siempre que estén situados en Canarias y afectos a actividades económicas desarrolladas en territorio canario.

Sin embargo, tratándose de elementos patrimoniales no afectos a ninguna actividad económica, en Canarias, el legislador prevé la aplicación de la reducción recogida en el citado artículo 27.2, respecto de los beneficios derivados de la transmisión de tales elementos patrimoniales, siempre y cuando dichos elementos no afectos hubieran generado rentas durante al menos un año dentro de los tres anteriores a la fecha de transmisión."

De conformidad con lo anterior, en relación con los hechos descritos en el escrito de consulta, no podrá dotarse la RIC con cargo a los beneficios derivados de la venta del terreno.

Comentario:

La consulta V2172-23 a la que se remite la presente resolución fue reseñada en el nº 61 de la Revista en esta misma sección.

RIC. Materialización. En subrogación de plantilla no cabe creación de empleo por las letras B ni B bis.

- Consulta V0654-26, de fecha 20/03/2026. (SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas)

La sociedad consultante, que está domiciliada en Canarias y que desarrolla la actividad de promoción inmobiliaria, proyecta adquirir un establecimiento hotelero situado en dicha comunidad autónoma, para iniciar una nueva actividad de explotación turística hotelera, contratando, por subrogación, a la plantilla existente en el hotel. La plantilla media de la sociedad consultante antes de la adquisición del establecimiento hotelero era de cero empleados. Y, tras la adquisición, la plantilla será, por subrogación, de 120 empleados, y se prevé su mantenimiento durante los cinco años siguientes.

La cuestión planteada es si, en las circunstancias expuestas resultan aptas para la materialización de la reserva para inversiones en Canarias (RIC) por creación de puestos de trabajo conforme a las modalidades B o B bis del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

En el supuesto planteado, señala la consultante que el incremento de plantilla corresponde a la subrogación en los contratos formalizados por la entidad transmitente del establecimiento hotelero.

En relación a estos contratos en los que la sociedad se subroga hay que señalar que es reiterado criterio de este Centro Directivo (entre otras, véase la contestación a consulta vinculante V1903-19, aunque para el incremento de plantilla a efectos del artículo 102 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) que la incorporación de nuevos trabajadores derivada de subrogación, con asunción de las obligaciones existentes por el nuevo empleador, no puede considerarse como creación de empleo, lo que implica que el nuevo empleador no pueda computar los nuevos trabajadores incorporados por cesión o subrogación como un incremento de la plantilla media respecto de la inicial. En este sentido se manifiesta el Tribunal Supremo en Sentencia 6144/2006 de 5 de octubre de 2026 en relación con una deducción por generación de empleo del Impuesto sobre Sociedades, que señala: "de la regulación normativa expuesta se deduce claramente que la finalidad del beneficio fiscal es incentivar la creación de empleo con origen en la existencia de una nueva relación laboral para el empleador y no en una mera sucesión o subrogación legal, con asunción de obligaciones preexistentes -y entre ellas la de respeto de la

antigüedad delos trabajadores- como es el caso contemplado en el presente recurso de casación."

En consecuencia, no se cumplen los requisitos para considerar la inversión apta para la materialización de la reserva para inversiones en Canarias por creación de puestos de trabajo conforme a las modalidades B o B bis del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, sin que se entre a valorar cual de estas modalidades es aplicable en el caso planteado en el escrito de consulta.

Comentario:

Si bien para otras figuras, la DGT ha venido sentado que, en la subrogación en plantilla, normalmente en caso de sucesión de empresas, no hay creación de empleo a los efectos de incentivos ligadas a la esta modalidad.

En la consulta que ahora reseñamos, la DGT reitera expresamente este mismo criterio para la RIC.

La normativa (art. 6 del RD 1758/2007, reproduciendo el RGEC) señala que constituye una ayuda regional a la inversión (inicial) la adquisición de activos pertenecientes a un establecimiento que ha cerrado o que habría cerrado si no hubiera sido adquirido y que es comprado por un inversor no vinculado al vendedor. En este caso, podría plantearse si la subrogación en la plantilla de un establecimiento que habría cerrado de no haber sido adquirido por un inversor no vinculado al vendedor pudiese, en su caso, computar a los efectos de la creación de empleo como fórmula de materialización de la RIC. Hay que tener en cuenta que la norma habla solo de "activos" de un establecimiento que ha cerrado o que habría cerrado, por lo que es dudoso que queda incluir la plantilla dentro del concepto de "activos". En cualquier caso, refiriéndose específicamente a la RIC, la DGT descarta esta posibilidad en la presente consulta.

RIC. Materialización. Arrendamiento financiero. Contratos del art. 106 de la LIS. Materialización con la entrada en funcionamiento de los bienes objeto del contrato, a condición de que se ejercite la opción de compra.

- Consulta V1107-26, de fecha 18/05/2026. (SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas)

La entidad consultante domiciliada en Islas Canarias, se dedica entre otros a la instalación y explotación de establecimientos cash and carry para la venta al mayor

y al menor de todo tipo de productos de alimentación, bebidas, tabaco, productos de limpieza y fungibles, menaje y otros insumos necesarios para actuar como proveedora universal de la actividad de una marca y atender las necesidades domésticas de los particulares. La entidad se encuentra dada de alta en el IAE, epígrafes 612.4, 612.6 y 612.9, con efectos desde 2013.

La entidad ha suscrito un contrato de arrendamiento financiero, sobre un bien inmueble. La propiedad se trata de finca donde se encuentran construida una edificación comercial. La entidad adquirió el bien inmueble en 2022 a una entidad bancaria, en concepto de arrendamiento financiero.

La entidad bancaria concedió al arrendatario financiero la opción para adquirir el inmueble al término del período de utilización por su valor residual, debiendo el arrendatario financiero comunicar fehacientemente a la entidad financiera, en el plazo de tres meses anteriores a su vencimiento, si desea o no ejercer la opción de compra.

La empresa consultante manifiesta que tiene intención de hacer valer la opción de compra, en los términos del contrato (año 2034), no descartando que si tuviera disponibilidad financiera realizarlo anticipadamente a la fecha señalada.

Se manifiesta en el escrito de consulta que ninguno de los anteriores propietarios del inmueble se acogió al beneficio fiscal de la reserva por inversiones en canarias con carácter previo por dicho elemento.

El inmueble, se destinará como único centro de actividad, como local de venta de productos alimenticios.

Las cuestiones planteadas son las siguientes:

El inmueble objeto de arrendamiento financiero, ¿podría ser objeto de materialización en la Reserva para inversiones en Canarias, y condiciones específicas a cumplir?

¿Sería válida con efectos de la ejecución de la opción de compra?

¿Sería válida la materialización desde primera cuota a pagar, con independencia que todavía no constara realizada la opción de compra?

¿Habría que realizar primero la opción de compra, para posteriormente poder deducir las cuotas pagadas?

Respecto de la primera cuestión planteada, el Centro Directivo responde 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 incluido el inmueble referido por la consultante, pero con exclusión del suelo que corresponda al mismo, ya que no reúne los destinos cualificaciones exigidos para el mismo (ya que la actividad de la entidad no se encuentra clasificada en los epígrafes 1 a 4 de la AIE).

El Centro Directivo continúa diciendo que el apartado 9 del artículo 27 determina que las inversiones en que se materialice la reserva se podrán financiar mediante los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el artículo 115 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso la reducción en la base imponible quedará condicionada al ejercicio efectivo de la opción de compra. Dicha referencia al artículo 115 debe entenderse hecha al artículo 106 de la LIS. Dado que el cumplimiento de dichos requisitos no es objeto de la presente consulta, el Centro Directivo entiende que se cumplen los mismos.

Siendo así, el apartado 7 del artículo 27 de la Ley 19/1994 dispone que se entenderá producida la materialización, incluso en los casos de la adquisición mediante arrendamiento financiero, en el momento en que los activos entren en funcionamiento.

Para determinar la entrada en funcionamiento, el Centro Directivo señala que debe recurrirse a la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias. En su norma "Segunda. Valoración Posterior", apartado 3.6 "Momento de inicio del proceso de amortización", cuando dispone que:

"1. La amortización se inicia a partir del momento en que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización.

2. Con carácter general se entenderá que la puesta en condiciones de funcionamiento se producirá en el momento en que los bienes del inmovilizado, después de superar un montaje, instalación y pruebas necesarias, estén en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que están destinados."

Por último, el apartado 16 del citado artículo 27 especifica que, en caso de incumplimiento de la obligación del ejercicio de la opción de compra prevista en los contratos de arrendamiento financiero, la integración en la base imponible tendrá lugar en el ejercicio en el que contractualmente estuviera previsto que ésta debiera haberse ejercitado.

Por tanto, en el caso planteado, se entenderá producida la materialización en el momento en que las edificaciones adquiridas entren en funcionamiento, si bien la reducción en la base imponible quedará condicionada al ejercicio efectivo de la opción de compra. En caso de incumplimiento de la obligación del ejercicio de la opción de compra prevista en los contratos de arrendamiento financiero, la integración en la base imponible tendrá lugar en el ejercicio en el que contractualmente estuviera previsto que ésta debiera haberse ejercitado.

Comentario:

En los contratos de arrendamiento financiero, se considera que se ha realizado una inversión a los efectos de la RIC, pese a que no se haya adquirido la propiedad jurídica de los bienes, sino solo su propiedad económica. En este caso la materialización se entiende producida en el momento en que los activos objeto del contrato entran en funcionamiento, sin necesidad de esperar a la adquisición jurídica con el ejercicio de la opción de compra. La opción de compra actúa como una suerte de condición resolutoria de manera que, si llegado el momento, no se ejerce habrá que reintegrar el incentivo por falta de materialización.

En cualquier caso, de esta resolución creo conveniente comentar dos aspectos.

Uno, que cuando la DGT se remite la norma contable para determinar cuando se produce la entrada en funcionamiento efectivo no cabe entender que lo asimile a la mera puesta en condiciones de funcionamiento. El criterio contable lo que sirve es para delimitar el estado, no para asimilarlo, por cuanto, en otro caso, el legislador para la RIC no habría hablado de "entrada en funcionamiento", sino de "puesta en condiciones de funcionamiento". El funcionamiento efectivo exige un plus, cual es la generación de ingresos o, cuando menos, la participación de facto en proceso productivo o comercial.

Y dos, que se puede inferir que la DGT matiza su postura. En la consulta V2620-11, de fecha 3 de noviembre de 2011 (reseñada en el nº 36 de la Revista) la DGT parece aplicar el régimen descrito (materialización en el momento de la entrada en funcionamiento, condicionado al ejercicio de la opción de la compra) a todos lo contratos de arrendamiento financiero conforme a la norma contable (NRV 8ª del PGC). En dicho número de la Revista, no obstante, advertíamos que el art. 27 restringía la materialización de la RIC a los bienes financiados con contratos de arrendamiento financiero a los que les fueran aplicables el régimen especial del IS (antes art. 115 del TRLIS, ahora art. 106 de la LIS), el cual exige que el contrato sea suscrito con una entidad financiera, además de cumplir otras condiciones. Pues bien, en la presente consulta, parece que la DGT matiza este criterio por cuanto entiende que solo en los supuestos del apartado 9 del artículo 27 (es decir, contratos de arrendamiento financiero del régimen fiscal especial), será aplicable el apartado 7 (materialización con la entrada en funcionamiento de los bienes objeto del contrato, sujeto a la condición de que se ejercite la opción de compra).

BONIFICACIÓN PARA EMPRESAS PRODUCTORAS DE BIENES CORPORALES

Bonificación art. 26 Ley 19/1994. Es actividad de producción el diseño y fabricación de aparato y equipos, aunque los componentes estén fabricados por otros proveedores, realizando el contribuyente el diseño de la mayoría de tales componentes y el posterior ensamblaje.

- Consulta V5040-26, de fecha 16/06/2026. (SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas)

En marzo de 2020 la entidad consultante ha iniciado la realización de su actividad matriculándose en el epígrafe 3512.1 (Fabricación de aparatos y equipos de radiocomunicación, radiofusión y televisión) por la que tributa en el Impuesto sobre Sociedades.

La entidad consultante desarrolla y fabrica una gama de productos de audio de alta fidelidad, especializándose actualmente en reproductores de discos de vinilo y brazos de lectura de discos de vinilo.

Más del 90% de los componentes de sus productos están diseñados y fabricados específicamente para su aplicación por un conjunto de proveedores a nivel mundial, cada uno especializado y con competencia en un tipo de producción o tipo de componentes.

De este modo, la entidad consultante genera un diseño de cada componente y lo manda como fichero CAD 3D acompañado de un plano al proveedor que lo fabricará acorde a sus especificaciones. Un gran número de los componentes son piezas metálicas que se fabrican mediante mecanizado CNC en talleres mecánicos avanzados y que producen componentes de mecánica de precisión. Otros proveedores son especialistas en la producción de componentes en materiales compuestos o de circuitos impresos. Asimismo, incluso el embalaje de sus productos requiere de cajas y rellenos de espuma hechos a medida. Finalmente, se utilizan también componentes estándar como tornillería, conectores y cables entre otros.

Todos los componentes para la fabricación del producto se adquieren fuera de Canarias, pues no existen proveedores capaces de producir piezas acordes a sus especificaciones. También es necesario destacar que no se realiza ningún ensamblaje fuera de sus instalaciones en Canarias.

Una vez recibe la consultante todos los componentes, se inspeccionan y limpian antes de comenzar el proceso de ensamblaje final, el cual tiene lugar íntegramente en sus instalaciones de Canarias. Sus productos se componen típicamente de entre 100 y 150 componentes que se ensamblan mediante métodos de unión con adhesivos, elementos de tornillería y montaje a presión.

Cada producto se ensambla en una secuencia específica y bien definida que requiere, en varias operaciones, de utillaje hecho específicamente para tal operación. Las piezas de un reproductor de discos de vinilo tienen tamaños y pesos que van desde 0,04mm y 0,005g hasta 550mm y 30kg.

El tiempo de ensamblaje requerido para la producción de un brazo de lectura en sus instalaciones de Canarias es de 8 días, dado el elevado número de pequeños componentes que se deben limpiar, montar, unir y ajustar.

Cabe destacar que todas las piezas que se fabrican específicamente para la entidad consultante no tienen ningún otro uso ni aplicación fuera de sus propios productos. Dichos componentes no se encuentran disponibles de forma estándar y nadie más que la consultante tiene la capacidad de usarlos para la producción de sus brazos de lectura y reproductores de discos de vinilo.

En definitiva, se trata de un proceso que se inicia en el diseño del producto, continua con la adquisición de los componentes específicos necesarios fuera de Canarias y finaliza con el montaje de las citadas piezas. Como se ha señalado, la fabricación del producto de audio se realiza íntegramente en Canarias.

Se pregunta si resulta de aplicación la bonificación por producción de bienes corporales regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

El Centro Directivo responde 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, el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del citado impuesto.

El artículo 78, apartado 1, del TRLRHL dispone que "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible

está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.".

La regla 2ª de la Instrucción establece que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.".

La fabricación de los componentes de los productos o aparatos de reproducción de audio se realiza por terceros por encargo y de acuerdo con las especificaciones técnicas y de diseño dadas por la consultante, y después de fabricar los componentes, se entregan a la consultante que lleva a cabo el ensamblaje y montaje de ellos para obtener el aparato de reproducción de audio, que es vendido por la consultante. Pues bien, en estas circunstancias en que el tercero realiza la fabricación de los componentes por encargo de la consultante, y ésta es quien los ensambla y vende el producto final, se considera que la consultante realiza una actividad industrial.

En este sentido cabe remitirse a la doctrina sentada en numerosas contestaciones a consultas tributarias de este Centro Directivo, entre las que se pueden citar las consultas número 2543-00, 1963-01, 1121-02, V2472-17, V2039-18, V0347-21, V1300-21 y V3094-21.

En dicha doctrina se pone de manifiesto que la finalidad de cualquier actividad fabril es la obtención de un producto y ello con independencia del procedimiento empleado y del destino del mismo.

Para conseguir este objetivo se puede, y resulta lo más frecuente, realizar de forma directa operaciones materiales sobre materias primas, productos semielaborados e, incluso, productos terminados, al efecto de modificar su aspecto, propiedades, uso, constitución o forma de los mismos; pero también es posible separar la efectiva ejecución de tales operaciones, o alguna de ellas, de la actividad consistente en la concepción o diseño del producto a obtener y en la elaboración del plan, proyecto y programa de fabricación, encomendando la ejecución material de

todo el proceso, o de una fase del mismo, a otros fabricantes que deberán actuar en función del diseño realizado y conforme a la programación planeada, aportándoles o no las materias primas o productos en distinto grado de elaboración sobre los que han de trabajar.

Resulta evidente que utilizando cualquiera de los procedimientos descritos se obtiene un mismo resultado: la obtención de un nuevo producto; por lo tanto, cabe concluir que, si el primero de ellos está conceptuado como actividad de fabricación, análoga consideración habrá de tenerse con respecto a los demás.

Por tanto, de la información suministrada en el escrito de consulta se desprende que la consultante, por la realización de la actividad consistente en el diseño y ensamblaje de componentes, siendo estos fabricados por terceros, de acuerdo con las especificaciones dadas por la consultante, para la creación de productos de reproducción de audio, deberá darse de alta en el epígrafe 355.1, "Fabricación de receptores de radio y televisión y aparatos de registro y reproducción de sonido e imagen", de la sección primera de las Tarifas.

Este epígrafe faculta, según su nota adjunta, para "la fabricación de receptores de radio y televisión, tocadiscos, magnetófonos, micrófonos, altavoces y otros aparatos de registro y reproducción de sonido e imagen, así como la de equipo, piezas y accesorios para estos aparatos.".

En consecuencia, dado que la entidad consultante desarrolla 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, los rendimientos derivados de la venta de los citados bienes parece que podrían aplicar la bonificación de acuerdo con el artículo 26 de dicha Ley.

Comentario:

No obstante lo dispuesto en esta consulta, hemos de recordar que el artículo 26 de la Ley 19/1994 señala que "los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades aplicarán una bonificación del cincuenta por ciento de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias **por ellos mismos**". Por ello, particularmente entendemos que la subcontratación total de la concreta actividad de producción en un tercero supone un serio impedimento para poder acogerse a la bonificación. En el caso planteado por la consulta, consideramos que, más que la actividad de diseño, es la actividad de

ensamblaje la que otorga la concreta sustancia productiva, de transformación, dando lugar a un producto distinto de los componentes sin montar.

Bonificación art. 26 Ley 19/1994. Es actividad de producción la transformación de barras de acero en elementos estructurales complejos

- Consulta V5182-26, de fecha 17/07/2026. (SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas)

La sociedad consultante se constituyó en 2024 y se encuentra domiciliada en Canarias, territorio en el que desarrolla íntegramente su actividad. Tiene por objeto social la actividad de fabricación de estructuras metálicas y sus componentes (CNAE 2511 y epígrafe del IAE 3142) disponiendo para ello de un taller de ferralla en el archipiélago canario.

El proceso de producción es el siguiente:

1. Recepción en taller de la materia prima. Todos los trabajos comienzan con barras de acero corrugado de una longitud de 12 metros de distintos calibres (6, 8, 10, 12, 16, 20, 25 y 32 mm). Como apunte, destacar que en un mismo trabajo se pueden llegar a usar todos los calibres. De ahí, que el material elaborado para cada trabajo sea único y exclusivo para ese proyecto.

2. Despiece del proyecto conforme al plano de estructura del cliente.

3. Corte de las barras de acero a las medidas especificadas en el proyecto.

4. Doblado de barras a las medidas específicas y preparación de los estribos y latiguillos.

5. Amarre del material en taller con alambre de atar o soldado y envío a obra.

6. Montaje del material en obra con medios propios. A pesar de que cada elemento es particular, y se fabrica y elabora a unas medidas concretas, es en el momento del montaje en obra, donde se ensambla todo el material, quedando completamente unida toda la estructura. Elaboración de cada

componente estructural de forma individualizada, adaptado a las especificaciones de cada obra.

La sociedad no revende el producto base ni comercializa piezas estándar, sino que transforma las barras de acero en elementos estructurales complejos y únicos, que se integran en obras de edificación o ingeniería civil.

Se pregunta si resulta de aplicación la bonificación por producción de bienes corporales regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

El Centro Directivo responde 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.

El Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 78 del TRLRHL establece, en su apartado 1, que "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto.".

En este mismo sentido se expresa la regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o

artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.".

El apartado 1 del artículo 79 del TRLRHL dispone que "Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga 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 o servicios.".

La regla 4ª de la Instrucción regula el régimen general de facultades, en virtud del cual, el apartado 1 dispone que "Con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa.".

El epígrafe 314.2, "Fabricación de estructuras metálicas", de la sección primera de las Tarifas del impuesto, comprende, según la nota adjunta al mismo, "la fabricación de estructuras metálicas, tales como armazones de edificios, hangares prefabricados, elementos de puentes, pasarelas, pilares, elementos estructurales metálicos, material fijo para vías férreas, desembarcaderos, muelles fijos, exclusas, etc.; así como su instalación asociada que no pueda clasificarse por separado.".

De lo anteriormente expuesto se desprende que, la sociedad consultante por la actividad a que se refiere el escrito de consulta, consistente en la fabricación de estructuras metálicas y sus componentes transformando barras de acero en elementos estructurales complejos y únicos que se integran en obras de edificación o ingeniería civil, está correctamente matriculada en el citado epígrafe 314.2, "Fabricación de estructuras metálicas", de la sección primera de las Tarifas.

Además, el alta le faculta a la instalación asociada de las estructuras fabricadas sin necesidad de darse de alta en otra rúbrica, siempre y cuando dicha instalación, por sus características, no puedan clasificarse por separado en la división 5ª de la sección primera de las Tarifas, "Construcciones".

De acuerdo con lo señalado la instalación de elementos fabricados en ningún caso alcanza a la totalidad de los que pueden ser objeto de fabricación, sino tan solo a aquellos que por su naturaleza o complejidad han de ser instalados necesariamente por el propio fabricante y, en consecuencia, dicha instalación no cuenta con rúbrica para su clasificación.

Ahora bien, si la empresa consultante realizase, además, las instalaciones de las estructuras metálicas fabricadas por ella en obras de construcción que puedan clasificarse por separado, entonces deberá causar alta también en el epígrafe correspondiente de la División 5ª de la sección primera, conforme a lo dispuesto en las reglas 2ª y 4ª de la Instrucción.

En consecuencia, dado que la entidad consultante desarrolla 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, los rendimientos derivados de la venta de los citados bienes parece que podrían aplicar la bonificación de acuerdo con el artículo 26 de dicha Ley.

Bonificación art. 26 Ley 19/1994. Es actividad de producción la venta de carne tras sin ser procesada, sino solo despiezada.

- Consulta V5185-26, de fecha 17/07/2026. (SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas)

La consultante es una entidad con domicilio social y establecimiento permanente en Canarias y tiene por objeto social la importación, exportación de toda clase de carnes y productos cárnicos, tanto frescos como congelados, así como comercialización de los mismos, tanto al por mayor como al detalle.

Sus líneas actuales de producción se dedican en territorio de las Islas Canarias (establecimiento permanente indicado) a la adquisición y la venta de carnes de vacuno, porcino, caprino y ovino al por mayor a carnicerías y supermercados. En parte las vende tras ser procesadas en productos elaborados. En particular la presente consulta versa sobre la actividad en que vende la materia sin procesar (tan sólo despiezadas o en medias canales) según se indica a continuación:

A. Carnes de vacuno: Se adquieren medias canales de las cuales se vende entera el 1% y se despieza el 99% en el siguiente proceso:

1º.- El despiece primario se realiza en una sala acondicionada sala de despiece, donde mediante medios mecánicos (sierras de banda y circulares) se separan por cuartos cada media res, obteniendo traseros, delanteros, pistolas, chuleteros, faldas y ruedas.

2º.- El despiece secundario se realiza en otra sala anexa acondicionada (sala de deshuesado) a tal efecto y en ella se procede al deshuesado, desgrasado y perfilado de cada pieza, así como a su envasado y retractilado al vacío. En este proceso se obtienen piezas tales como ruedas sin hueso vacío, delanteros sin hueso vacío, tapas vacío, babillas vacío, rabadillas vacío, agujas vacío, solomillos vacío, lomos vacío, etc.

3º.- Porcionado y fileteado: En otra sala dotada de diferentes maquinarias de corte, porcionado y fileteado (sala de porcionado y fileteado), se procede a la realización de diferentes productos tales como: filetes, escalopines, tacos, ragú, fajitas, chuletones, entrecot, lomo alto, solomillo porcionado, etc. y todo ello envasado en diferentes formatos como skin, flat skin, termoformado, vacío o atmósfera modificada.

B. Carne de cerdo. Se adquieren medias canales de las cuales se vende entera el 30% y se despieza el 70% en el siguiente proceso:

1º.- El despiece primario se realiza en una sala acondicionada al respecto, donde mediante medios mecánicos se separan por cuartos cada media canal, obteniendo medias canales sin paleta, centros de cerdo, pistolas de cerdo, piernas, paletas, chuleteros y costillares con panceta.

2º.- El despiece secundario se realiza en otra sala anexa acondicionada a tal efecto y en ella se procede al deshuesado, desgrasado y perfilado de cada pieza, así como a su envasado y retractilado al vacío. En este proceso se obtienen piezas tales como piernas deshuesadas al vacío, paletas deshuesadas al vacío, cintas de lomo vacío, solomillos vacío, pancetas vacío, costillares vacío, codillos, etc.

3º.- Porcionado y fileteado: En otra sala dotada de diferentes maquinarias de corte, porcionado y fileteado se procede a la realización de diferentes productos tales como: bistec, escalopines, tacos, fajitas, tiras, chuletas , costillas, solomillo porcionado, etc. y todo ello envasado en diferentes formatos como skin, flat skin, termoformado, vacío o atmósfera modificada.

C. Otras especies. Caprino y Ovino

Aunque en menor medida, también se dedica a despieces primarios, secundarios y porcionados de ovino y caprino, obteniendo productos como: tacos de cabra, piernas de cabra, paletillas de cabra, piernas de cordero, paletillas de cordero, chuletas de cordero, etc.

Se pregunta si resulta de aplicación la bonificación por producción de bienes corporales regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

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.

El Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del citado impuesto.

El artículo 78, apartado 1, del TRLRHL dispone que "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades

empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.".

La regla 2ª de la Instrucción establece que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.".

La regla 4ª de la Instrucción señala en el apartado 1 que "Con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa.".

Por su parte, la letra A) del apartado 2 de la citada regla 4ª de la Instrucción dispone:

"El pago de las cuotas correspondientes al ejercicio de actividades mineras e industriales, clasificadas en las divisiones 1 a 4 de la sección 1.ª de las Tarifas, faculta para la venta al por mayor y al por menor, así como para la explotación de las materias, productos, subproductos y residuos, obtenidos como consecuencia de tales actividades.

Asimismo, el pago de las cuotas a que se refiere el párrafo primero de esta letra faculta para la adquisición, tanto en territorio nacional como en el extranjero, de las materias primas necesarias para el desarrollo de las actividades correspondientes, siempre que las referidas materias primas se integren en el proceso productivo propio.

Para el ejercicio de las actividades a que se refiere la presente letra, así como para el desarrollo de las facultades que en la misma se regulan, los sujetos pasivos podrán disponer de almacenes o depósitos cerrados al público. En todo caso, la superficie de los referidos almacenes o depósitos se computará a efectos de lo dispuesto en la letra F) del apartado 1 de la regla 14.ª.".

Por tanto, trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, la entidad consultante, por la realización de la actividad consistente en la adquisición de piezas de carne y la realización del despiece de carne, deberá figurar inscrita en el epígrafe 413.3, "Salas de despiece autónomas, industrias de aprovechamiento y transformación de subproductos cárnicos para usos industriales y alimentación animal", de la sección primera de las Tarifas.

Por lo que se refiere a la actividad de envasado en distintos formatos del producto final obtenido, se entiende que forma parte del propio proceso productivo, con lo que no procederá el alta en epígrafe distinto del de fabricación.

Ahora bien, si la actividad de envasado comprende la esterilización o la pasteurización de los productos cárnicos obtenidos, en este caso se trataría de la elaboración de conservas de carne, por la que debería darse de alta, adicionalmente, en el epígrafe 413.2, "Fabricación de productos cárnicos de todas clases", de la sección primera de las Tarifas, cuya nota señala:

"Nota: Este epígrafe comprende la preparación de carnes curadas, saladas, en salmuera y ahumadas de animales terrestres; fabricación de embutidos, fiambres y otras conservas similares; deshidratación y liofilización de carnes; conserva de carnes mediante envasado hermético y esterilización (incluidos los platos preparados cuyo componente mayoritario sea la carne y sus derivados) y la fabricación de extractos, jugos, gelatinas, pastas, harinas y otros preparados y derivados cárnicos.

Se incluye en este epígrafe la fabricación de plasma."

En virtud de lo dispuesto en la regla 4ª.2.A) de la Instrucción, en lo que al impuesto se refiere, el alta en los epígrafes 413.3 y 413.2 de la sección primera faculta para realizar, entre otras actividades, la venta al por mayor, la venta al por menor y la exportación de las materias, productos, subproductos y residuos obtenidos como consecuencia de tales actividades.

Además, por el comercio de carne que haya sido adquirida por el sujeto pasivo sin realizar sobre ellas despiece o transformación alguna, deberá matricularse en la rúbrica correspondiente a la clase de comercio que efectivamente realice, esto es,

comercio al por mayor o al por menor, en los términos definidos en la regla 4ª de la instrucción.

Así, si dicha actividad consiste en el comercio al por mayor deberá darse de alta en el epígrafe 612.4, "Comercio al por mayor de carnes, productos y derivados cárnicos elaborados, huevos, aves y caza", de la sección primera de las Tarifas.

El alta en dicha rúbrica de comercio al por mayor faculta, de acuerdo con la letra C) del apartado 2 de la citada regla 4ª, para el comercio al por menor de los mismos artículos en el mismo establecimiento donde se realice la venta al por mayor.

Por el contrario, si realizara la venta al por menor de estos productos y no se realizase la venta al por mayor, o cuando, realizándose esta, se llevasen a cabo en locales distintos, deberá darse de alta en el epígrafe correspondiente del grupo 642, "Comercio al por menor de carnes y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados; de huevos, aves, conejos de granja, caza y de productos derivados de los mismos", de la sección primera de las Tarifas.

A los efectos de distinguir entre comercio al por mayor y al por menor, la regla 4ª.2.C) de la Instrucción establece el régimen de facultades del comercio al por mayor, en virtud de la cual tiene tal consideración el desarrollado con:

"a) Los establecimientos y almacenes dedicados a la reventa para su surtido.

b) Toda clase de empresas industriales, en relación con los elementos que deban ser integrados en sus procesos productivos, cualquiera que sea la forma que adopte el contrato. A estos efectos se considerarán como tales empresas las que se dedican a producir, transformar o preparar alguna materia o producto con fines industriales.

c) Las Fuerzas Armadas y la Marina Mercante, en todo caso.

(…)

Asimismo, para que el comercio se considere al por mayor bastará con que se ejecuten transacciones o remisiones, aunque sea sin disponer de almacén o

establecimiento, o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante."

De igual forma, y a los solos efectos del IAE, el concepto de comercio al por menor queda definido en la letra D) de la citada regla 4ª.2 como "… el efectuado para el uso o consumo directo. Igual consideración tendrá el que con el mismo destino, se realice sin almacén o establecimiento, siendo suficiente que se efectúen las transacciones o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores, o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante."

En consecuencia, dado que la entidad consultante desarrolla una actividad industrial de las previstas en la división 4 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto, distinta de las mencionadas en la disposición adicional undécima de la Ley 19/1994, los rendimientos derivados de la venta de los citados bienes parece que podrían aplicar la bonificación de acuerdo con el artículo 26 de dicha Ley.

Comentario:

Particularmente, nos parece que Tributos, en las tres consultas reseñadas, se está centrando en un análisis, tal vez, excesivamente formalista, basándose en la clasificación a los efectos del IAE. En cualquier caso, la actividad consistente en la adquisición de piezas de carne y la realización del despiece de carne deberá figurar inscrita en el epígrafe 413.3 de las Tarifas del IAE, "Salas de despiece autónomas, industrias de aprovechamiento y **transformación** de subproductos cárnicos para usos industriales y alimentación animal", de la sección primera de las Tarifas. De ello se desprende que el legislador ha considerado que el despiece parece tener entidad suficiente como para considerar que el producto resultante (carne despiezada) es distinta de la materia prima (carne sin despiezar), existiendo una actividad de transformación (producción).

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

febrero 2026 – julio 2026

MARÍA JOSÉ MESA GONZÁLEZ

Doctora en Derecho

Cuerpo Superior de Administradores, escala de Administradores Tributarios

SUMARIO

I. Ley General Tributaria.

A) Procedimiento de recaudación – enajenación de bienes – suspensión de la ejecución (artículos 165 y 233 LGT, 73 RD 939/2005, 39, 46 y 47 RD 520/2005)

B) Declaración de responsabilidad subsidiaria del administrador social – impugnación [artículos 43.1b) y 174 LGT, y 236 Real DecLeg 1/2010]

C) Plazo de prescripción para exigir la obligación de pago al responsable (artículos 66-68 LGT y 1969 CC)

II. Tributos derivados del REF.

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Discrepancia entre base imponible del IGIC e ingresos de explotación declarados en el IRPF – presunción de certeza - falta de aportación de documentación - IGIC soportado no deducible (artículos 31, 33.3 *i.f.* y 59 LIGIC, 48 y sigs. D 268/2011, y 105 y 108.4 LGT, 44 LRJAP y 87 RGAT) defraudatorio
2. Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos – base imponible del IGIC (artículos 84 sigs. Ley 7/2022 y 22 LIGIC)
3. Principio de neutralidad - exceso de cuotas deducibles - caducidad del derecho a la compensación - derecho a la devolución (artículo 33.5 LIGIC)
4. Actividades de juegos de azar y apuestas – exención – interpretación restrictiva (artículos 25 DecLeg 1/2025 y19.Uno.19º LIVA, artículo tercero RDec-Ley 16/1977)
5. Deudor en concurso de acreedores en otro Estado miembro de la UE – modificación de la base imponible del IGIC – plazo para regularizar la situación tributaria (artículos 20.Dos.1 y 5, y 22.6 y 8 LIGIC, 120.3 LGT, 126 RGAT y 14.2 RGRev)

B) Arbitrio sobre la Importación y Entrega de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM)

Rectificación del Documento Único Administrativo DUA (artículos 93 y 94 Dec 268/2011 y 65 CAU)

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

A) Procedimiento de recaudación – enajenación de bienes – suspensión de la ejecución (artículos 165 y 233 LGT, 73 RD 939/2005, 39, 46 y 47 RD 520/2005)

Es sabido que, según dispone el artículo 165 de la LGT, el procedimiento de apremio se suspende en la forma y con los requisitos que establecen las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas. Y, en este sentido, el artículo 233 de la misma LGT atribuye al tribunal económico-administrativo la competencia para suspender la ejecución de los actos administrativos, verbigracia, el acuerdo de enajenación de los bienes embargados en el curso del procedimiento de apremio, con dispensa total o parcial de garantías, cuando dicha ejecución pueda causar perjuicios de difícil o imposible reparación. La existencia de indicios de estos posibles perjuicios debe deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo.

En este sentido, según advierte la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 27 de febrero de 2026 (reclamación nº JEAC 2026/0001), conforme a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central recogida en la resolución de 17 de junio de 2024 (R.G. 4314/2022), el artículo 46.1 del RGRev constituye una excepción a la regla general de la ejecutividad de los actos administrativos por la vía de la suspensión con dispensa total o parcial de garantías. Por este motivo, no basta alegar de forma genérica los efectos negativos que generaría la ejecución, sino que, además, ha de tenerse en cuenta:

a) que dicha ejecución ocasione un impacto de carácter irreversible, o de cierta irreversibilidad, en el obligado tributario, «de tal manera que ni tan siquiera la eventual estimación de sus pretensiones, con los consiguientes efectos favorables que ello pudiera conllevar, permitiera el restablecimiento de la situación inicial, o bien, el resarcimiento de los perjuicios causados»;

b) que los efectos perjudiciales «no deben referirse a los que pudiera originar, con carácter general, la ejecución del acto impugnado, sino que deber circunscribirse estrictamente a los causados por la inmediatez o anticipación de la citada ejecución en tanto se sustancia el fondo del asunto, pues, de

confirmarse finalmente la legalidad del acto en cuestión, éste sería plenamente ejecutable con independencia de los efectos causados sore la figura del deudor»;

c) que no basta con la mera descripción de los extremos anteriores, «sino que éstos han de estar avalados por una detallada y precisa carga probatoria por parte del obligado tributario, quien deberá aportar la documentación que estime conveniente para acreditar, no sólo la realidad y efectividad de los perjuicios, sino el impacto que pudieran tener en su esfera económico financiera, patrimonial o personal».

B) Declaración de responsabilidad subsidiaria del administrador social – impugnación [artículos 43.1b) y 174 LGT, y 236 Real DecLeg 1/2010]

Mediante resolución de 27 de febrero de 2026, que desestima la reclamación nº JEAC 2023/0173, la Junta Económico-Administrativa de Canarias se pronuncia sobre distintos aspectos relacionados con la derivación de responsabilidad tributaria al administrador social.

Conviene destacar, en primer lugar, como ponen de relieve las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de marzo (recurso de casación nº 53/2017) y 3 de abril de 2018 (recurso de casación nº 427/2017), que el responsable tiene idénticas posibilidades defensivas a las que tendría el deudor principal en relación con el presupuesto de hecho de la responsabilidad y con la liquidación derivada. Justamente, el apartado quinto del artículo 174 de la LGT dispone que el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad puede tener por objeto el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto. En particular, según la doctrina del Tribunal Supremo, el alcance de este artículo es el siguiente:

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

b) Tales facultades no quedan excepcionados ni pueden limitarse por la circunstancia de ser el declarado responsable administrador de la sociedad

cuando aquellas liquidaciones o acuerdos fueron adoptados o cuando se cometieron las infracciones determinantes de la imposición de las correspondientes sanciones tributarias.

c) La plena impugnación, sin límites ni restricciones derivados de la condición de administrador del responsable, se extiende también a los supuestos en que las liquidaciones o acuerdos sancionadores han devenido firmes, incluso mediante pronunciamientos jurisdiccionales. Estos actos resultan intangibles para los obligados principales, pero no para los responsables, que tienen plenas facultades impugnatorias.

Por otra parte, en aras de permitir al responsable formular alegaciones contra la liquidación y las sanciones emitidas al deudor principal, se impone a la Administración tributaria la obligación de poner a su disposición los expedientes de los que deriven, de forma mediata o inmediata, esos actos dictados frente al deudor principal.

En segundo lugar, la Junta examina la diligencia que es exigible a los administradores sociales en el ejercicio de sus funciones, tanto en la esfera interna de la propia sociedad, de las relaciones con sus miembros, como en la esfera externa, de las relaciones entre la sociedad y los terceros, cuando la persona jurídica, sin proceder a su disolución y liquidación, cesa en el ejercicio de su actividad. Esto es, la persona jurídica mantiene su apariencia formal, y, asimismo, su plena capacidad jurídica y de obrar, de manera que puede realizar operaciones con terceros a través de sus órganos de representación.

En garantía del crédito tributario, el artículo 43.1b) de la LGT establece la responsabilidad subsidiaria de los administradores, respecto de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas pendientes en el momento del cese, con dos importantes precisiones: por un lado, extiende el ámbito subjetivo de la responsabilidad a los administradores de derecho y de hecho; y, por otro lado, exige la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad *lato sensu*, puesto que sólo responden los administradores que no hagan lo necesario para el pago de dichas obligaciones o adopten acuerdos o tomen medidas causantes del impago. No basta el cese de la actividad. En palabras de la Junta, «el presupuesto de la responsabilidad hay que buscarlo no tanto en la ausencia de una actuación tendente a la extinción formal de la persona jurídica, como en la falta de la diligencia precisa en el

administrador para cumplir, en caso de cesación de la actividad, los deberes tributarios formales y materiales efectuando las oportunas previsiones financieras». Los administradores societarios están obligados a desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario, a informarse sobre la marcha de la sociedad y a responder frente a los acreedores de sus actos u omisiones contrarios a la ley, los estatutos o los deberes inherentes al desempeño de su cargo. Por ello, han de convocar a la Junta, promover, en su caso, la disolución y liquidación de la sociedad o instar el procedimiento de concurso, pagar las deudas, comunicar a las Administraciones el cese de actividad. No actúa de forma diligente quien deja fenecer la sociedad sin promover la disolución y liquidación ordenada de su patrimonio, y la realización de las actuaciones que permitan el cumplimiento de las obligaciones tributarias (sentencias del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2008 y 18 de octubre de 2010). Incluso la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 2013 especifica que la culpa del administrador que legitima la exigencia de responsabilidad no es la culpa en la comisión de la infracción, sino la culpa implícita en haber permitido un cese de facto desordenado de la actividad social, cuando existen deudas frente a la Hacienda Pública y se incumplen las obligaciones y responsabilidades que les imponen las normas mercantiles y fiscales. Por último, la resolución de la Junta se remite a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 16 de junio de 2022 (procedimiento 0000532/2021), que insiste en que el presupuesto de la derivación de responsabilidad no es el hecho de haber permitido la comisión de una infracción, sino la omisión, por el administrador, de los actos de su incumbencia para hacer frente al pago de las deudas antes de dejar inactiva a la deudora principal. Con base en los artículos 363 a 367 del TRLSC, cuando la sociedad se encuentra en situación de insolvencia o incursa en cualquier causa de disolución, el administrador ha de promover su ordenada disolución y liquidación, para salvaguardar los intereses de terceros de buena fe que han establecido relaciones jurídicas con ella.

Ante las alegaciones efectuadas por el administrador, en el ámbito tributario no se exige, afirma la Junta (resolución de la reclamación nº JEAC 2023/0315, de 27 de mayo de 2026), la existencia de causa legal de disolución de la sociedad. Los requisitos que establece el artículo 43.1b) de la LGT, para la derivación de responsabilidad, se limitan al cese de actividad de la persona jurídica, la existencia de obligaciones tributarias pendientes en el momento del cese, y la condición de administrador de hecho o de derecho (que no actúa de forma diligente). No obstante, dado que la normativa mercantil [artículo 363.1a) de la LSC] incluye, entre las causas de disolución de las sociedades de capital, el cese, por un periodo superior a un año,

en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social, el hecho de que esta obligación legal no sea atendida por el administrador, cuando la sociedad ha estado inactiva durante ese periodo de tiempo, conlleva la necesaria declaración de responsabilidad tributaria.

C) Plazo de prescripción para exigir la obligación de pago al responsable (artículos 66-68 LGT y 1969 CC)

La resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 27 de mayo de 2026 desestima reclamación nº JEAC 2023/0315, sobre prescripción de la acción de derivación de responsabilidad.

Ha de tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 67 de la LGT, que, como es sabido, establece que el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comienza a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal, mientras que, en el caso de los responsables subsidiarios, se computa desde la notificación de la última actuación recaudatoria al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios. Se trata del principio de la *actio nata*, que exige que uno de los requisitos para que pueda iniciarse el cómputo del plazo de prescripción es que el derecho que va a prescribir pueda ejercitarse. Es preciso, recuerda la Junta, «que la acción haya nacido —*actio nondum nata non praescribitur*—, pues no cabe perder por abandono un derecho o una acción mientras en tanto no sean ejercitables». Este principio está recogido en el artículo 1969 del Código Civil: «El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse.»

En consecuencia, frente a la pretensión del administrador social, si no han transcurrido cuatro años desde la notificación de la última actuación recaudatoria al deudor principal cuando se notifica al responsable la incoación del procedimiento de responsabilidad tributaria, no ha prescrito el derecho de crédito de la Administración.

II. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

A) IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

1. Discrepancia entre base imponible del IGIC e ingresos de explotación declarados en el IRPF – presunción de certeza - falta de aportación de documentación - IGIC soportado no deducible (artículos 31, 33.3 *i.f.* y 59 LIGIC, 48 y sigs. D 268/2011, y 105 y 108.4 LGT, 44 LRJAP y 87 RGAT)

Los datos declarados por el contribuyente como ingresos de explotación a efectos del IRPF pueden tomarse como bases imponibles en el IGIC, con la correspondiente distribución proporcional entre los cuatro trimestres del ejercicio. Así lo explica la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 16 de julio de 2026, desestimatoria de la reclamación nº JEAC 2023/0063 a 0076 y JEAC 2023/0528 a 0541 (acumuladas), en la que se cuestiona la falta de prueba de los hechos y circunstancias determinantes de la regularización efectuada por el órgano de gestión, esto es, la adecuada motivación del acto de liquidación.

En el marco de un procedimiento de comprobación limitada, se había puesto de manifiesto la diferencia entre las bases imponibles reflejadas en las autoliquidaciones trimestrales del IGIC y los ingresos de explotación declarados por el mismo obligado tributario. Por este motivo, se le requirió la aportación de los Libros-registro de facturas expedidas y recibidas del IGIC, tanto para verificar las cuotas devengadas como las cuotas soportadas deducibles. Sin embargo, aunque dispuso de más de una oportunidad para ello en el curso de la comprobación administrativa, el sujeto pasivo no sólo no aportó ninguna documentación, ni siquiera los libros que le habían sido requeridos, sino que tampoco explicó la razón de su oposición al criterio administrativo. Únicamente discutió la validez de las notificaciones por comparecencia de los actos administrativos dictados con anterioridad a la propuesta de liquidación, que sí recibió en su domicilio; e insistió en que esa falta de notificación del acuerdo de inicio del procedimiento le había provocado indefensión.

A juicio de la Junta, por un lado, respecto del IGIC devengado en las entregas de bienes y servicios prestados por el contribuyente, éste debió aportar los Libros-registro de facturas expedidas, con el detalle de la totalidad de las operaciones realizadas, para permitir a la Administración la correcta fijación de las bases

imponibles del impuesto. A falta de aportación de estos Libros, naturalmente, procede la regularización de las cuotas devengadas con arreglo a los ingresos de explotación derivados del ejercicio de la actividad profesional declarados por el propio obligado tributario, puesto que las bases imponibles declaradas en el IGIC eran inferiores. Incluso la resolución de la Junta de 27 de julio de 2022 (reclamación nº JEAC 2021/0911 y 0927) y la sentencia 505/2023, de 30.10.2023, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias confirman que los datos declarados a efectos del Impuesto sobre Sociedades pueden tenerse en cuenta como bases imponibles del IGIC. Estos datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo pueden rectificarse por ellos mediante prueba en contrario (artículo 108.4 LGT). Esto es, el interesado tiene «la carga de alegar su inexactitud o falsedad en vía administrativa, desde el momento en que le sean puestos de manifiesto». Con carácter general, cada parte ha de probar las circunstancias que le favorecen: «la Administración, la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario, las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando ésta dispone de los medios necesarios, que no están al alcance del sujeto pasivo». En suma, cada parte ha de probar el supuesto de hecho de las normas cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor, puesto que pesan sobre ella las consecuencias de la falta de prueba de aquellos hechos que no resultan no probados. El Tribunal Económico-Administrativo Central (resolución 6355/2014, de 20 de junio de 2017) y el Tribunal Supremo (sentencia 1315/2020, de 15 de octubre de 2020), insisten en que las normas sobre la carga de la prueba (artículo 105.1 de la LGT) son normas de *ius cogens*, indisponibles para las partes, aunque también han de tenerse en cuenta los criterios de normalidad y facilidad probatoria, de manera que la carga de la prueba recae sobre la parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos.

Por otro lado, la Junta no sólo confirma que la falta de aportación por el contribuyente de las pruebas documentales justificativas del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las compras de bienes y servicios para su actividad impide su ejercicio (artículos 31 y 33.3 *i.f.* LIGIC). Además, recuerda que, entre los deberes de los sujetos pasivos del IGIC, cuyo incumplimiento puede ser constitutivo

de infracción tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 203 de la LGT, destaca el relativo a la llevanza de los Libros-registro (artículos 59 LIGIC y y 48 y sigs. D 268/2011). Incluso explica que sólo cabe la interpretación razonable de la norma aplicable como causa de exclusión de responsabilidad [artículo 179.1d) de la LGT] cuando «esté respaldada por una fundamentación objetiva, sin que a tal efecto sea suficiente cualquier tipo de alegación contraria a la postura sostenida por la Administración, porque, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación hermenéutica, bastaría con formular cualquier tipo de alegación contraria a la postura sostenida por la Administración tributaria para que conductas objetivamente sancionables quedaran impunes». No existe tal interpretación razonable cuando el contribuyente declara unas cuotas a ingresar inferiores a las reales, existen diferencias de más del 50% con los ingresos declarados en el IRPF, además lo hace de forma reiterada, no facilita los documentos de llevanza obligatoria, y no contesta los requerimientos de la Administración, en cuyo caso pone de manifiesto que su finalidad es la de perjudicar los intereses de la Hacienda pública, que su conducta tiene un claro ánimo defraudatorio.

2. Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos – base imponible del IGIC (artículos 84 sigs. Ley 7/2022 y 22 LIGIC)

A partir de las consultas vinculantes de 10 de abril de 2023 (números 2166, 2167 y 2168), la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 16 de abril de 2026 (reclamaciones JEAC 2023-0904 y acumuladas) analiza la naturaleza jurídica de la repercusión del Impuesto sobre el depósito de residuos, como concepto a incluir en la base imponible del IGIC correspondiente al servicio prestado por la empresa concesionaria del contrato de gestión de la explotación de un complejo ambiental de residuos.

Basta recordar, aquí, que constituye el hecho imponible del Impuesto sobre el depósito de residuos, según el artículo 88 de la Ley 7/2022, la entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en los vertederos e instalaciones de incineración de residuos autorizados, de titularidad pública o privada, situados en el territorio de aplicación del impuesto. El devengo se produce en el momento en que se depositan los residuos en el vertedero o se incineran (coincineran) esos residuos en las instalaciones (artículo 90 de la Ley 7/2022). Además, el artículo 91 de la Ley dispone que tienen la condición de sujetos pasivos: a) como contribuyentes, las

personas físicas o jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la LGT que realizan el hecho imponible; b) como sustitutos, las gestoras de los vertederos, o de las instalaciones de incineración, o de coincineración de residuos, cuando sean distintas de quienes realicen el hecho imponible. Estos sustitutos, a quienes el apartado sexto del artículo 36 de la LGT impone la obligación tributaria principal y las obligaciones formales inherentes a la misma, tienen, sin embargo, el deber de repercutir el importe de la cuota devengada sobre los contribuyentes, que quedan obligados a soportar la repercusión. Ésta se incluye en la factura de forma separada al resto de conceptos comprendidos en ella (artículo 94 de la Ley 7/2022).

Por otra parte, la prestación del servicio de tratamiento de residuos, realizada en Canarias por un empresario o profesional, en el desarrollo de su actividad, de forma habitual, mediante contraprestación, está sujeta al IGIC (artículos 4, 5 y 7 de la LIGIC). Se trata de una operación cuya base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación, que abarca, entre otros conceptos: los créditos efectivos a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivados de la prestación principal o de las accesorias a la misma; los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas; y los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas. Por el contrario, no se incluyen en la base imponible las sumas pagadas, como suplidos, en nombre y por cuenta del cliente, en virtud del mandato expreso del mismo.

En particular, la cuota del Impuesto sobre residuos que repercute la empresa concesionaria del contrato de gestión del servicio público de tratamiento de residuos a los contribuyentes forma parte de la base imponible del IGIC que grava la prestación del servicio, como crédito efectivo a favor de quien lo realiza. En este sentido, conforme a las consultas citadas (artículos 12 de la LGT y 3.1, 1.088 y 1.089 del CC), se explica que «se denomina "derecho de crédito" (del que se deriva la correlativa "obligación") al derecho subjetivo en virtud del cual un sujeto (el acreedor) puede exigir que otro sujeto (el deudor) realice en su favor una determinada conducta (prestación). "Crédito" y "obligación" son términos sinónimos, puesto que designan una misa relación desde el punto de vista de cada uno de los implicados: el derecho de crédito del acreedor se corresponde con la obligación del deudor.» En el Impuesto sobre los residuos, el sustituto tiene el deber, pero al mismo tiempo, el derecho de repercutir en la factura la cuota sobre el contribuyente, que está obligado a soportar la repercusión por mandato legal. Por el contrario, no

estamos ante un suplido, porque la empresa explotadora del complejo ambiental, cuando cumple la obligación tributaria principal, no actúa en nombre y por cuenta del cliente, sino como sustituto, en nombre propio; y tampoco actúa en virtud de un mandato expreso de su cliente. Tampoco estamos ante un tributo que recae sobre las mismas operaciones gravadas: mientras el IGIC grava el servicio de tratamiento de residuos, el Impuesto sobre residuos grava la entrega de éstos para su eliminación en el vertedero; y el devengo de ambos impuestos tampoco se produce en el mismo momento, puesto que, en el IGIC, se da una operación de tracto sucesivo que se devenga a medida que resulta exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. Y, por último, el Impuesto sobre residuos ni siquiera es un impuesto especial que se exige en relación con los bienes objeto de las operaciones gravadas, un impuesto sobre el consumo de determinados bienes, sino un impuesto medioambiental.

En consecuencia, aunque el contribuyente y el sustituto decidan, de común acuerdo, en contra de lo dispuesto en el artículo 36.3 de la LGT, que es el primero el que presentará las autoliquidaciones del Impuesto sobre residuos y realizará el pago, por mandato legal (sentencia del Tribunal Supremo nº 204, de 17.02.2023, recurso nº 1965/2021), es el sustituto el que ha de cumplir la obligación tributaria principal, puesto que desplaza al contribuyente de la relación jurídico-tributaria y se coloca en su lugar frente a la Administración. En estos casos, en que la normativa reguladora del impuesto establece la figura del sustituto, junto al hecho imponible, se da otro presupuesto de hecho distinto, el presupuesto de hecho de la sustitución. De manera que, aunque el contribuyente realice el pago, el derecho de crédito de la empresa gestora frente a su cliente (artículo 94 de la Ley 7/2022) no desaparece, sino que «lo único que tal irregular actuar implica es que el pago efectuado por […] ha de ser considerado como un pago que extingue el derecho a repetir de la sociedad frente al […] pero no el primigenio derecho de crédito, y ello por mor de la obligación de repercusión e ingreso del IGIC que por imperativo ex lege se le atribuye a la sociedad como sustituta del contribuyente».

3. Principio de neutralidad - exceso de cuotas deducibles - caducidad del derecho a la compensación - derecho a la devolución (artículo 33.5 LIGIC)

Mediante resolución de 27 de mayo de 2026, la Junta Económico-administrativa de Canarias desestima la reclamación nº JEAC 2023/0151, por entender que, una

vez generado el exceso de cuotas a compensar, éstas han de incluirse en las autoliquidaciones posteriores, dentro del plazo de cuatro años, cuando en este periodo el sujeto pasivo tiene cuotas devengadas en cuantía suficiente para proceder a la compensación. En estos casos no es aplicable el criterio establecido por el Tribunal Supremo sobre el nacimiento del nuevo plazo de cuatro años para solicitar la devolución, una vez caducado el derecho a compensar las cuotas pendientes.

Este mismo criterio es el que mantuvo la Junta en la resolución nº JEAC 2016/1712, de 18 de octubre de 2018, que acoge la jurisprudencia del Tribunal Supremo reflejada, entre otras, en sentencias de 24 de noviembre de 2010 (RC 546/2010), 23 de diciembre de 2010 (RC 82/2007) y 20 de septiembre de 2013 (recurso 4348/2012), la del Tribunal de Justicia de Canarias (sentencia de 31 de octubre de 2017 (RC nº 233/2016), e incluso del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, presente en sentencias de 25 de octubre de 2001 (Asunto C-78/00) y 8 de mayo de 2008 (Asuntos C-95/07 y C-96/07). En particular, el Tribunal Supremo subraya la diferencia entre la pérdida del derecho a compensar en periodos posteriores al plazo de cuatro años, y el derecho a recuperar los excesos no deducidos, que no caduca. Con carácter alternativo a la compensación que no haya podido efectuar, el sujeto pasivo, titular del derecho de crédito contra la Hacienda Pública, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar, aunque hubieran transcurrido más de cuatro años. Así, una vez «caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un periodo de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA.» La solución contraria, añade el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, haría recaer sobre el empresario o profesional parte de la carga tributaria, y ello implicaría que el impuesto —el IVA o el IGIC, dado que el artículo 99.Cinco de la Ley del IVA y el artículo 33.5 de la Ley del IGIC tienen idéntica redacción — perdería su pretendido carácter neutral.

Naturalmente, no se trata de devolver un ingreso indebido, porque ninguno de los pagos efectuados por el contribuyente lo es, sino de una devolución derivada de la normativa del tributo. Ese derecho autónomo a obtener la devolución puede ser ejercitado ante la Administración tributaria mediante una petición *ad hoc*, conforme

a lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT, a falta de regulación específica en la normativa del impuesto.

En consecuencia, la Junta concluye: «De la doctrina y jurisprudencia anteriormente expuesta se infiere —tal y como acertadamente se refiere en la resolución combatida— que únicamente cabrá la devolución del exceso de cuotas no compensadas en aquellos supuestos en los que el obligado tributario no pudo compensar aquéllas en los cuatro ejercicios posteriores en la medida en que no contaba con cuotas positivas suficientes para efectuar dicha compensación, de tal suerte que, caducado dicho derecho por el transcurso de cuatro años, se inicia un nuevo plazo de cuatro años de prescripción para instar la devolución de dichas cuotas.»

4. Actividades de juegos de azar y apuestas – exención – interpretación restrictiva (artículos 25 DecLeg 1/2025 y19.Uno.19º LIVA, artículo tercero RDec-Ley 16/1977)

La resolución de la Junta Económico-administrativa de Canarias de 16 de abril de 2026 (reclamación nº JEAC 2023/0178 a 0193) analiza, junto a la naturaleza de la relación jurídica entre dos empresarios, el titular de la autorización para la organización y comercialización de apuestas y el titular del establecimiento en el que se celebran, el ámbito de aplicación de la exención de las loterías y juegos de azar en el IGIC, que establece, hoy, el artículo 25 del Decreto Legislativo 1/2025.

En primer lugar, las dos sociedades habían firmado un acuerdo de explotación conjunta del negocio de apuestas, que, según la sentencia del Tribunal Supremo nº 314/2019, de 12 de marzo (recurso de casación nº 4636/2017), referida a la explotación de máquinas recreativas, implicaba la existencia de una prestación de servicios de la empresa hostelera a la empresa operadora, sujeta al IVA, en Canarias, al IGIC. Cualquier actividad económica, afirma el Tribunal, ha de examinarse a la luz del Derecho comunitario (Directiva IVA), para determinar si estamos ante una entrega de bienes o una prestación de servicios, puesto que se trata de conceptos autónomos del Derecho de la Unión, que deben recibir una interpretación uniforme en todo su territorio. En este sentido, la relación jurídica entre el titular de la máquina y el titular del establecimiento hotelero, firmantes del contrato calificado como asociativo o de explotación conjunta (sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de octubre de 2015, Saudaçor, C-174/14), «reúne las condiciones para ser considerada,

desde la perspectiva del Derecho de la Unión, como una verdadera prestación de servicios realizada a título oneroso: de un lado, cabe identificar la existencia de una prestación realizada por el titular del establecimiento, materializada en la cesión del local y en una serie de obligaciones anejas que, a su vez, de otro lado, resulta remunerada por el titular de la máquina.» De hecho, existe certeza sobre la prestación y sobre su contravalor económico, con independencia de que la forma en que se determine la correspondiente retribución (comisión, porcentaje sobre la recaudación u otras análogas).

En segundo lugar, se advierte que los términos empleados para designar las exenciones en la Directiva IVA han de interpretarse de forma restrictiva, porque constituyen excepciones al principio general de que el IVA grava cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. A partir del amplio margen de apreciación de los Estados miembros, para el establecimiento de las exenciones, el legislador nacional —artículos 19.Uno.19º LIVA y 25 DecLeg 1/2025—, movido por la necesidad de evitar la doble imposición y de reducir la presión fiscal indirecta, ha declarado exentos, conviene recordarlo, las loterías, apuestas y juegos, así como las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias. Mas, los mismos preceptos especifican que la exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones accesorias o complementarias de las anteriores que no constituyan el hecho imponible de los tributos sobre el juego, con excepción de los servicios de gestión del bingo.

En realidad, son varias las autorizaciones que se exigen en relación con los juegos que son objeto de gravamen según dispone el artículo tercero del Real Decreto-Ley 16/1977. La autorización para la explotación de máquinas, o la celebración u organización de juegos, o, incluso, la comercialización de apuestas, no debe identificarse con la de los titulares de los establecimientos donde se celebren. El operador y el dueño del establecimiento están en situaciones distintas, aunque unidos por un mismo propósito en la explotación de esta especialidad negocial. Ni cabe una interpretación analógica del hecho imponible de la llamada tasa sobre el juego, ni tampoco sobre la aplicación de la exención en el IVA o el IGIC. El mismo artículo tercero.segundo del Real Decreto-Ley 16/1977, «al crear la tasa de juego, separa a los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar, de los dueños y empresarios de los locales en donde se celebre, considerando sujetos pasivos sólo a los primeros y responsables

subsidiarios a los segundos, cuando tal distinción era innecesaria si a estos últimos hubiera querido otorgarles la condición de sujetos pasivos».

En suma, concluye la Junta, «el Derecho europeo fija el criterio de que en este tipo de actividad existe claramente una prestación de servicios, sujeta y no exenta al Impuesto, cuando una de las partes aporta el local donde el juego ha de desarrollarse, y no cabe extender a dicha prestación de servicios el beneficio fiscal que ampara a la empresa explotadora, sin que la configuración personal que las partes den al negocio asociativo pueda desvirtuar la regulación jurídico-normativa del Impuesto, y la concreta exención que opera respecto de los juegos de suerte, envite o azar». Se trata, añade, «de actividades coincidentes o relacionadas a través de un vínculo jurídico-privado, pero desde luego distintas, a las que no es posible asimilar por el hecho de que concurran hacia una finalidad común y ambas reclamen un acto de autorización».

5. Deudor en concurso de acreedores en otro Estado miembro de la UE – modificación de la base imponible del IGIC – plazo para regularizar la situación tributaria (artículos 20.Dos.1 y 5, y 22.6 y 8 LIGIC, 120.3 LGT, 126 RGAT y 14.2 RGRev)

La resolución de la Junta Económico-administrativa de Canarias de 27 de febrero de 2026 (reclamación nº JEAC 2023/0177) recuerda que la finalidad de la reforma del artículo 22.8 de la LIGIC mediante Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2023, fue adaptarlo al Reglamento (UE) 2015/848, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia, y a la jurisprudencia comunitaria sobre la modificación de la base imponible del IGIC en supuestos de impago de las cuotas repercutidas, cuando el destinatario de las operaciones no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Justamente, el citado Reglamento tuvo por objeto armonizar los procedimientos de declaración de insolvencia en todos los Estados miembros, en aras de unificar las consecuencias para los acreedores de las empresas afectadas, declaradas insolventes por un órgano jurisdiccional de otro Estado. En idéntico sentido se han pronunciado el Tribunal Supremo (sentencia de 21 de octubre de 2024, recurso nº 55/2023) y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (sentencia de 17 de julio de 2023, procedimiento n 609/2022, entre otras).

La rectificación de la base imponible debe reflejarse en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se produce la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año. En rigor, según establece el artículo 20.Dos.5 de la LGIC, el sujeto pasivo tiene dos alternativas: a) instar el procedimiento de rectificación de la autoliquidación con devolución de ingresos indebidos conforme a lo dispuesto en los artículos 120.3 de la LGT y 126 del RGAT; b) regularizar su situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la rectificación. En relación con la primera opción, es preciso que el sujeto pasivo que insta la rectificación y solicita la devolución esté, además, legitimado para obtener la devolución de las cuotas que considera repercutidas de forma indebida. Sin embargo, el artículo 14.2 del RGRev especifica que, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, con carácter general, tiene derecho a obtener la devolución la persona o entidad que la haya soportado. Naturalmente, esta opción sólo es aplicable cuando se ha producido una repercusión indebida que, al mismo tiempo, ha sido soportada y satisfecha de forma indebida, pero no cuando el destinatario no ha satisfecho la cuota. Por ello, en estos casos, el sujeto pasivo sólo puede recuperar el IGIC devengado mediante su inclusión, con signo negativo, en la autoliquidación en la que se haya producido la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año.

No debe confundirse el plazo para emitir la factura rectificativa, que es de cuatro años desde que se producen las circunstancias determinantes de la modificación de la base imponible (artículo 20.Dos.1 de la LIGIC), con el plazo de un año para regularizar la situación tributaria en la declaración del IGIC una vez emitida dicha factura.

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

Rectificación del Documento Único Administrativo DUA (artículos 93 y 94 Dec 268/2011 y 65 CAU)

Según disponen los artículos 93 y 94 del Decreto 268/2011, de aplicación preferente en Canarias sobre el Reglamento General estatal y el Código Aduanero Comunitario, no cabe solicitar la rectificación de la declaración aduanera de importación una vez que ha sido autorizado el levante de los bienes despachados y

ya no es posible realizar comprobaciones. Así lo advierte la resolución de la Junta Económico-administrativa de Canarias de 16 de julio de 2026 (reclamación nº JEAC 2023/0328), que incorpora el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (sentencia de 27 de septiembre de 2019, rec. 420/2018). Además, mientras no se lleve a cabo la rectificación de la declaración, el ingreso es debido, y no puede obtenerse la devolución del IGIC en el marco del procedimiento del artículo 221 de la LGT. Asimismo, el artículo 65 del CAU impide la rectificación de los datos declarados cuando la solicitud se formula después de que las autoridades aduaneras hayan ordenado el levante de las mercancías.

En consecuencia, en estos supuestos procede la inadmisión de las solicitudes que puedan presentarse.

RESUMEN DE RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS QUE AFECTAN AL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA
(De enero a junio de 2026)

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

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

RIC. Mantenimiento de los fondos indisponibles en balance. Requisito sustancial.

- Recurso 00-09105-2024, resolución de 19 de febrero de 2026. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

El procedimiento se originó tras una inspección sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de un contribuyente. La Administración regularizó las dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) correspondientes a los ejercicios 2011 a 2014. La causa fue que, en el ejercicio 2017 (dentro del periodo de mantenimiento de las inversiones), la contabilidad del contribuyente no reflejaba ninguna reserva en el patrimonio neto del balance; los resultados se traspasaban íntegramente a una cuenta corriente personal, lo que implicaba una disposición de los fondos antes de finalizar el plazo de mantenimiento

El contribuyente interpuso una reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias, que estimó parcialmente la reclamación. El TEAR consideró que las inversiones en que se materializó la RIC seguían existiendo en el activo, de manera que la falta de la reserva en balance constituía una infracción tributaria grave sancionable, pero **no** implicaba la pérdida del beneficio fiscal.

Frente a esta resolución, el Director del DIFT de la AEAT interpuso un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante el TEAC, argumentando que la indisponibilidad de la reserva es un requisito sustancial y que su desaparición del balance implica la disposición de los fondos, obligando al reintegro de los beneficios fiscales.

El TEAC analiza la evolución normativa del artículo 27 de la Ley 19/1994, destacando la reforma de 2006 que introdujo sanciones específicas para

incumplimientos formales (como la falta de separación o título adecuado en el balance), diferenciándolos de los incumplimientos sustanciales.

El Tribunal establece la siguiente doctrina:

Naturaleza de la obligación contable: La obligación de dotar la reserva es un requisito sustantivo que garantiza la inmovilización de los beneficios para la inversión. Esta obligación se extiende durante todas las fases: dotación, materialización y mantenimiento.

Distinción entre falta de dotación y/o disposición y falta de formato:

- **Infracción Grave (Art. 27.17.a):** Se aplica cuando la reserva **sí existe** en el balance, pero no está contabilizada con la separación o el título adecuado (ej. figurando como reserva voluntaria o mezclada). En este caso, la consecuencia es una sanción, no la pérdida del beneficio.

- **Pérdida del Beneficio Fiscal (Art. 27.16):** Se aplica cuando la reserva **no figura en absoluto** en el patrimonio del balance o ha sido dispuesta antes de finalizar el plazo de mantenimiento. La ausencia de la partida contable de reserva demuestra que los beneficios no se han inmovilizado, sino que han sido distribuidos o dispuestos.

Aplicación al caso: En el expediente, el contribuyente no tenía ninguna reserva en el balance en 2017, sino que los beneficios se habían transferido a su patrimonio personal. Esto no es un mero defecto formal, sino una **disposición de la reserva** antes de la consolidación del incentivo. Por tanto, la falta de contabilización absoluta implica la pérdida del beneficio fiscal.

El TEAC estima el recurso interpuesto por el Director del DIFT y fija el criterio de que la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento (evidenciada por la ausencia de dicha reserva en el balance) obliga al contribuyente a integrar en la base imponible o cuota íntegra las cantidades que dieron lugar a la reducción o deducción fiscal

disfrutada. La sanción por falta de contabilización adecuada solo procede si la reserva existe, pero no está correctamente identificada o separada.

Comentario:

Importante resolución del TEAC, que unifica el criterio en esta materia. La RIC debe figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y es indisponible en tanto que los bienes en que se materializa deben permanecer en la empresa. Se plantea la cuestión de si se trata de un requisito sustancial (cuya inobservancia supone la imposibilidad del disfrute del incentivo o, en caso de que este ya se haya aplicado, el reintegro del mismo) o bien de un requisito formal (que tan solo conlleva la imposición de sanción -L 19/1994 art.27.17-).

La disposición de la RIC con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de las inversiones que fueron su materialización da lugar al reintegro del incentivo, salvo, entre otros, la obligación formal de figurar en el balance de forma separada y título apropiado. Así, en nuestra opinión, compatible con el criterio que sienta el TEAC en esta resolución:

- Se tratará de un requisito formal, cuyo incumplimiento no da lugar al reintegro, sino solo a la comisión de la infracción mencionada, en los casos en los que exista un acuerdo de dotación de la RIC por parte de la Junta de Socios, pero esta reserva no figura como tal en el balance, sino subsumida en otras partidas como capital o reservas voluntarias u otras partidas de los fondos propios, estando inmovilizados los fondos indisponibles;

- Constituirá una vulneración sustancial que conllevará la imposibilidad de disfrute del incentivo o, en su caso, el reintegro del mismo:

  (i) que se haya dispuesto de los recursos acumulados en la RIC. Por tanto, la disposición del beneficio inmovilizado (desaparición absoluta en balance u otro apunte que permita entender que se ha dispuesto de los recursos) da lugar a la pérdida del incentivo;
  (ii) la falta del hecho sustantivo, esto es, del acuerdo (decisión) de la Junta de distribución del beneficio a la RIC dentro su plazo temporal.

Particularmente problemático es el caso de los contribuyentes del IRPF, debido a la mecánica de las cuentas (102) Capital y (550) Titular de Explotación. La disposición de fondos con cargo a la cuenta 550 «Titular de la explotación» (incluida la atención de gastos personales con cargo a la misma cuenta), sí podría afectar a la dotación de la RIC en la medida en que supusiera la disposición de recursos que debían estar inmovilizados en la RIC (y que, en

cambio, se habrían destinado al consumo para fines particulares o pasarían a integrarse en el patrimonio personal con total libertad de disposición).

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

RIC. Bº apto (y materialización). Contrato de management. No supone actividad económica si el cedente no participa activamente en la gestión, aunque conserve la titularidad del personal. Subvenciones covid para cancelar pasivos financieros: no aptas para la RIC.

- Reclamación nº 35-00603-2025. Resolución de fecha 30 de abril de 2026. Única Instancia. Sala de Las Palmas.

La entidad reclamante, tras ceder la explotación de un restaurante a una tercera sociedad mediante un contrato de management, recibió una rentabilidad fija anual garantizada. A pesar de mantener la titularidad de los empleados y activos, cedó la plena dirección, administración y gestión del negocio. Posteriormente, la Inspección de Hacienda regularizó el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2021 y 2022, determinando que, al no existir actividad económica propia desde la cesión, la entidad no podía beneficiarse de la reserva para inversiones en Canarias (RIC) dotada en esos años, ni mantener la RIC dotada en ejercicios anteriores. Además, se cuestionó la aptitud de parte de una subvención COVID-19 recibida en 2021 para dotar la RIC, al haber sido destinada a cancelar pasivos financieros.

El fallo del Tribunal es el siguiente:

Inexistencia de Actividad Económica (Criterio Principal). El Tribunal confirma que la cesión de la explotación del negocio a un tercero, a cambio de una retribución fija y sin asumir riesgos operativos, constituye una obtención pasiva de rentas y no una actividad económica. Para que exista actividad económica es necesaria la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos, asumiendo el riesgo del negocio. El hecho de que la entidad mantenga formalmente la contratación de personal no altera la realidad económica, ya que la gestión efectiva y las decisiones empresariales correspondían a la sociedad cesionaria. Por

tanto, al carecer de actividad económica, es imposible cumplir los requisitos para dotar, materializar o mantener la RIC.

Naturaleza de la Subvención COVID-19 (Criterio Subsidiario). En el hipotético caso de que existiera actividad económica, el Tribunal desestima la aptitud de la parte de la subvención COVID-19 destinada a cancelar deudas financieras para dotar la RIC. Se argumenta así que la subvención tiene naturaleza financiera al reducir pasivos financieros (préstamos), no siendo resultado de la explotación de activos productivos. El Reglamento de la RIC exige que los beneficios provengan de operaciones con medios personales y materiales afectos a la actividad que cierren un ciclo mercantil. Los ingresos financieros, incluso si están relacionados con la actividad, están excluidos expresamente de la base de dotación de la RIC para fomentar la inversión en activos productivos y no en la solvencia financiera.

Comentario:

En cuanto a la aptitud para la dotación de la RIC de los ingresos por subvención COVID nos remitimos, entre otros, a los nº 65, 64, 63 de la Revista en esta misma sección.

En lo que respecta a los ingresos derivados de un contrato de contrato de management para la gerencia, dirección y administración, en el que el cedente mantiene la contratación del personal, el TEAR confirma que no hay una auténtica actividad económica, si el cedente obtiene pasivamente rentas, sin participación activa en la gestión del negocio, pese a que mantenga formalmente la contratación de personal. Tal vez motivada por puras razones fiscales derivadas de la propia RIC, en los últimos tiempos se observa una huida del arrendamiento de industria o de negocio hacia los denominados contratos de gestión o mangement. La diferencia fundamental entre ambos parece ser que, a diferencia de lo que sucede en los primeros, en el management el cedente conserva la titularidad del personal. Pero parece que a veces ello es solo una estipulación formal, como en el caso que nos ocupa, cuando en realidad el cedente no ordena tales medios personales. Entendemos que esta es una cuestión de hecho, que deberá ser analizada caso por caso, correspondiente la carga de la prueba de la ordenación a quien pretende disfrutar del ahorro tributario condicionado a la existencia de una actividad económica.

En el mismo sentido, TEAR; reclamación nº 35-02469-2024. Resolución de fecha 30 de abril de 2026. Única Instancia. Sala de Las Palmas.

RIC. Bº apto. En el arrendamiento de inmuebles no cabe la externalización del personal en una empresa del grupo. Los requisitos cualificados del art. 27.8 son predicables de la fase de dotación.

- Reclamación nº 35-01963-2024. Resolución de fecha 27 de marzo de 2026. Única Instancia. Sala de Las Palmas.

La entidad reclamante, dedicada al arrendamiento de inmuebles y a la venta de energía fotovoltaica, fue objeto de actuaciones inspectoras por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2020, 2021 y 2022. La Inspección de los Tributos determinó que los beneficios obtenidos por la actividad de arrendamiento no eran aptos para dotar la RIC.

La regularización se basó en dos motivos:

Falta de actividad económica: La entidad carecía de trabajadores con contrato laboral a jornada completa, argumentando que la gestión se realizaba por personal de una sociedad vinculada del grupo, lo cual no se consideró suficiente por la Inspección.

Incumplimiento de requisitos cualificados: Los inmuebles arrendados no cumplían con las condiciones exigidas por el artículo 27.8 de la Ley 19/1994 (no eran empresa turística, no eran vivienda protegida, no era locales en áreas en declive ni afectos a actividades industriales).

La entidad reclamó argumentando que, al formar parte de un grupo de sociedades, el empleado de la sociedad vinculada debía computarse para cumplir el requisito de actividad económica y que los requisitos cualificados solo aplicaban a la fase de materialización, no a la de dotación de la RIC.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional desestima la reclamación basándose en los siguientes puntos:

Aplicabilidad de requisitos cualificados en la fase de dotación: El Tribunal confirma que los requisitos del artículo 27.8 de la Ley 19/1994 (como ser empresa turística, vivienda protegida, etc.) son aplicables a todas las fases del régimen de la RIC, incluida la dotación. La norma exige que, para disfrutar del incentivo, los ingresos provengan de actividades que cumplan estas condiciones específicas en todo momento, no solo al materializar la inversión.

Requisito de actividad económica y personal contratado: Se rechaza la alegación de que el personal de una sociedad vinculada del grupo cumpla el requisito de actividad económica para la entidad reclamante. La norma específica (art. 27.8 de la Ley 19/1994) remite al artículo 27.2 de la Ley 35/2006, que exige que la propia entidad disponga de una persona empleada con contrato laboral a jornada completa. No se admite la aplicación analógica del artículo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para un incentivo fiscal que exige requisitos estrictos de generación de empleo. Además, no se probó una prestación real de servicios por parte del empleado de la sociedad vinculada.

Comentario:

El TEAR confirma que los destinos cualificados para el arrendamiento de inmuebles que contempla el apartado 8 del art. 27 de la Ley 19/1994 son exigibles no solo para la materialización, sino también para la aptitud del beneficio para la dotación. En el mismo sentido, TEAR Canarias 30-9-22 35/04275/2021, 31-5-23 35-02952-2022, 28-9-23 31/05/2023; 28-9-23 35-00483-2023; 30-06-2025 35-00519-2024. Y también el TEAC, recurso 00-10522-2022, resolución de 24 de septiembre de 2025 (número 65 de la Revista). Ha de tenerse en cuenta, no obstante, que, la Ley 6/2025 ha modificado el apartado 8 del art. 27 de la Ley 19/1994 para pasar a decir que tales destinos cualificados solo son predicables para la materialización y, por tanto, se infiere que no para la aptitud del beneficio para la dotación. (En cualquier caso, las exigencias del párrafo anterior, en particular, la ausencia de vinculación, sí siguen siendo predicables tras esta reforma).

Por otro lado, de esta resolución cabe destacar que el TEAR confirma que la RIC es un incentivo individual. Entiende que no cabe analizar la analizar la actividad económica a nivel de grupo. En particular en lo que se refiere al arrendamiento de inmuebles, considera que no cabe externalizar el personal destinado a la gestión en otra empresa del grupo, habida cuanta que el art. 27.8 de la Ley 19/1994 se remite al art. 27.2 de la LIRPF (donde no cabe externalización) y no al art. 5.1 de la LIS (donde sí cabe). Dice el TEAR que no cabe entender, aplicando

incorrectamente la analogía (al encontrarnos ante un incentivo fiscal) que la remisión al artículo 27.2 de la Ley 35/2006 pueda extenderse, con el fin pretendido, a lo estipulado en el artículo 5.1 de la LIS.

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

DIC. Mejoras del REFC a la deducción por producciones cinematográficas españolas.

- Recurso 00-01791-2023-00, resolución de 27 de enero de 2026. Recurso ordinario de alzada.

Recurso de alzada interpuesto por una Agrupación de Interés Económico (AIE) dedicada a la producción cinematográfica, contra la resolución del TEAR de Canarias que desestimó sus reclamaciones. La entidad impugnaba dos liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades fundamentadas, en lo que nos interesa a los efectos de la presente reseña, en los siguientes aspectos:

Denegación de deducción incrementada. La Inspección consideró que la AIE no tenía derecho al tipo incrementado de deducción por inversiones en producciones cinematográficas en Canarias, al no cumplir los requisitos de domicilio fiscal en el archipiélago ni cumplía de facto con los requisitos para tener la condición de obra audiovisual canaria pese a contar formalmente con tal certificado emitido por el órgano autonómico correspondiente.

La entidad alegó que su domicilio fiscal estaba en Canarias y que disponía de un certificado de obra audiovisual canaria emitido por el Gobierno autonómico, argumentando que este certificado era vinculante para la Administración tributaria estatal y que, por tanto, la Inspección no podía cuestionar la calificación de la obra.

Fundamentos de la Resolución:

-Valor del Certificado de Obra Audiovisual Canaria y competencia de Inspección.

El Tribunal clarifica que, si bien el certificado de obra audiovisual canaria es un requisito indispensable para la reserva de inversiones en Canarias (RIC) y es vinculante para la Administración tributaria en ese ámbito específico (según el Real Decreto 1758/2007), no exime a la Inspección de sus facultades de comprobación en materia de deducciones del Impuesto sobre Sociedades, toda vez que la normativa estatal no delega en el órgano autonómico la verificación de todos los requisitos fiscales para aplicar deducciones tributarias y la Inspección de los tributos del Estado tiene la obligación de verificar el cumplimiento *material y real* de los requisitos (como el domicilio fiscal efectivo y la realidad de la inversión), pudiendo cuestionar la veracidad de los datos si existen indicios de que no se corresponden con la realidad, incluso si existe un certificado administrativo previo basado en información formal.

-Análisis del Domicilio Fiscal y la Dirección Efectiva.

El Tribunal confirma que la AIE no tenía su domicilio fiscal en Canarias, basándose en una valoración conjunta de múltiples indicios que demuestran que la sede de dirección efectiva y la gestión administrativa se centralizaban en Cataluña:

- Administración y Socios: El administrador único y los socios mayoritarios residían en Cataluña y ejercían sus funciones desde allí. Las reuniones del consejo de administración en Canarias fueron esporádicas y carecieron de contenido decisorio real (se aprobó la gestión de tres años en una sola sesión, lo que sugiere que la gestión real se había realizado de forma pasiva desde fuera).
- Estructura Material: La AIE carecía de medios propios en Canarias: no tenía personal contratado, ni mobiliario, ni equipos informáticos, ni un contrato de arrendamiento válido para el local donde supuestamente operaba. Los consumos de luz y agua no acreditaban la actividad de la AIE.
- Gestión Financiera y Fiscal: Todas las cuentas bancarias de la entidad estaban abiertas en sucursales de Cataluña. La asesoría fiscal que presentaba las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del IVA era

una firma ubicada en Barcelona. Además, en facturas emitidas por la AIE, se consignaba erróneamente un domicilio en Cataluña.

- Carga de la Prueba: La entidad no aportó prueba suficiente para desvirtuar estos indicios. La carga de probar el cumplimiento de los requisitos para un beneficio fiscal recae sobre el contribuyente, y en este caso, no se acreditó la realidad del domicilio fiscal en Canarias.

-Requisito de aportación artística canaria.

El intangible se entiende situado en Canarias si dispone del certificado de obra audiovisual canaria. No obstante, la Inspección sí puede comprobar si, en realidad, se cumplían o no los requisitos para disponer de tal certificado. En este orden, se desestima el argumento del recurrente de que se cumplía el requisito de aportación técnica o artística canaria. Aunque participó personal canario (una jefa de equipo de peluquería), esta fue contratado directamente por la sociedad productora ejecutiva y no por la AIE. Al no existir una cláusula en el contrato de coproducción que obligara a la AIE a asumir el coste de dicho personal, no se considera que la AIE haya realizado la aportación canaria exigida por la normativa para aplicar el tipo incrementado de la deducción.

El Tribunal Económico-Administrativo Central desestima íntegramente el recurso de alzada. Se confirma la resolución del TEAR de Canarias y, por tanto, los acuerdos de liquidación impugnados, ratificando la denegación del tipo incrementado de deducción.

Comentario:

El recurso de alzada se interpone por el contribuyente contra la resolución del TEAR, de fecha 22/12/2022, recaída en la reclamación nº 35-00144-2020, la cual fue reseñada en el nº 60 de la Revista en esta misma sección. Nos remetimos a los comentarios efectuados en dicho número.

ZONA ESPECIAL CANARIA

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

ZEC. Creación de empleo. En caso de fusión por absorción deber crearse el empleo mínimo por encima de la plantilla de la absorbida. Requisito constitutivo cuyo incumplimiento en plazo impide la subsanación, sin más, en los ejercicios siguientes.

- Reclamación nº 35-02254-2024. Resolución de fecha 30 de abril de 2026. Primera Instancia. Sala de Las Palmas.

Zona Especial Canaria (ZEC). La Inspección cuestionó el cumplimiento del requisito de creación neta de empleo. La entidad, residente en isla menor, debía crear 3 puestos netos adicionales a una plantilla preexistente de 13,96 empleados (total 16,96). La Inspección determinó que la plantilla media final fue de 16,13, incumpliendo el requisito. La entidad argumentó que, por la fusión, debía sumarse la plantilla de la entidad absorbida para cumplir el cómputo.

El Tribunal confirma la regularización de la Inspección basándose en el artículo 31.2.e) de la Ley 19/1994. Al tratarse de una actividad preexistente, se exige una creación neta de empleo (nuevos contratos menos destrucción de empleo en la entidad absorbida). La fusión por absorción no genera creación de empleo per se. Si se computa la plantilla de la entidad absorbida como creación en la nueva, debe descontarse la destrucción de empleo en la absorbida, resultando en un efecto neutro. Por tanto, la plantilla media de la entidad reclamante al finalizar el plazo de 6 meses (16,13 empleados) no alcanzó el mínimo exigido (16,96 empleados).

Momento de cumplimiento: La creación neta es un requisito constitutivo que debe cumplirse dentro de los primeros 6 meses. El incumplimiento en este periodo impide el disfrute del beneficio fiscal en dicho ejercicio y, lógicamente, en los subsiguientes, ya que no se puede mantener lo que nunca se creó legalmente. La consulta vinculante citada por el contribuyente no es aplicable al caso, pues en ella ambas entidades ya eran ZEC y habían cumplido previamente los requisitos.

Comentario:

Además de la forma del cómputo de la creación de empleo en el caso de fusión por absorción, es especialmente relevante que e TEAR confirma que los requisitos del art. 31 de la Ley 19/1994 de cumplimiento diferido (creación de empleo e inversión) deben cumplirse dentro de plazo como requisitos subjetivos de inserción en el régimen. Es decir, son requisitos constitutivos que impiden el disfrute del incentivo en el futuro, aun con un incumplimiento sobrevenido. Para poder cumplir de manera sobrevenida, es decir, fuera del plazo legal, un requisito diferido de inversión mínima o de creación de empleo es imprescindible solicitar la suspensión a Consorcio de la Zona en el período que aquellos debieron concurrir, mecanismo que opera conforme a la previsión del artículo 48.4 del RD 1758/2007.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL SISTEMA TRIBUTARIO CANARIO
(febrero 2026 – julio 2026)

DIEGO LÓPEZ TEJERA

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

LEY GENERAL TRIBUTARIA

RESPONSABLES TRIBUTARIOS. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA: PROCEDE INICIAR EL PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA RESPECTO A UN BIEN O DERECHO AFECTADO LEGALMENTE AL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA AUNQUE HAYA TRANSCURRIDO EL PLAZO DE CADUCIDAD DE CINCO AÑOS DESDE LA PRÁCTICA DE LA NOTA MARGINAL DE AFECCIÓN LEGAL DEL REFERIDO BIEN, SIEMPRE QUE EL TERCERO ADQUIRIERA EL BIEN DENTRO DE DICHO PLAZO Y, POSTERIORMENTE SE HAYA DECLARADO FALLIDO AL DEUDOR PRINCIPAL. NO DEBE CONFUNDIRSE LA NATURALEZA Y FUNCIÓN DE LA NOTA DE AFECCIÓN REGISTRAL CON EL PLAZO DE EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA (TS, SENTENCIA 06.04.2026, RECURSO Nº. 210/2024; PONENTE: RAFAEL TOLEDANO CANTERO)

PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN FRENTE A RESPONSABLES TRIBUTARIOS. EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD ES AUTÓNOMO RESPECTO DEL SEGUIDO FRENTE AL DEUDOR PRINCIPAL Y POR ELLO AL ADMINISTRADOR, EN SU CONDICIÓN DE RESPONSABLE SUBSIDIARIO, DEBE RECONOCÉRSELE EL DERECHO A IMPUGNAR LAS CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS O JURÍDICAS ESTABLECIDAS EN LA LIQUIDACIÓN GIRADA AL DEUDOR PRINCIPAL, PARA RESPETAR EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA SIN QUE EN ESTE CASO SE HAYA MENOSCABADO TAL DERECHO (TS, SENTENCIA 17.04.26, RECURSO Nº. 386/2024; PONENTE: ISAAC MERINO JARA)

GARANTÍAS DE LA DEUDA TRIBUTARIA: AFECCIÓN DE BIENES. PROCEDE INICIAR EL PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA RESPECTO A UN BIEN O DERECHO AFECTADO LEGALMENTE AL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA AUNQUE HAYA TRANSCURRIDO EL PLAZO DE CADUCIDAD DE CINCO AÑOS DESDE LA PRÁCTICA DE LA NOTA MARGINAL DE AFECCIÓN LEGAL DEL REFERIDO BIEN, SIEMPRE QUE EL TERCERO ADQUIRIERA EL BIEN

DENTRO DE DICHO PLAZO Y, POSTERIORMENTE SE HAYA DECLARADO FALLIDO AL DEUDOR PRINCIPAL. NO DEBE CONFUNDIRSE LA NATURALEZA Y FUNCIÓN DE LA NOTA DE AFECCIÓN REGISTRAL CON EL PLAZO DE EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA (TS, SENTENCIA 06.04.2026, RECURSO Nº. 210/2024; PONENTE: RAFAEL TOLEDANO CANTERO) *Véase la sentencia anterior en el apartado de Responsables tributarios.*

PROCEDIMIENTO INSPECTOR. FACULTADES DE LA INSPECCIÓN: ENTRADA Y REGISTRO. HALLAZGO CASUAL DE DOCUMENTACIÓN FISCAL DE EJERCICIOS NO INSPECCIONADOS: POSIBILIDAD DE UTILIZACIÓN SIEMPRE QUE LA OBTENCIÓN SEA LEGÍTIMA DURANTE UNA ENTRADA Y REGISTRO JUDICIALMENTE AUTORIZADOS Y SE TRATE DE UN AUTÉNTICO HALLAZGO CASUAL (TS, SENTENCIA 24.07.2026, RECURSO Nº. 1395/2024; PONENTE: MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA)

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR. CULPABILIDAD Y EXIGENCIA DE MOTIVACIÓN: HAY QUE ESTAR A CADA CASO PERO NO RESULTA EXIGIBLE A LAS SANCIONES TRIBUTARIAS UN DEBER DE MOTIVACIÓN SUPERIOR Y ABSOLUTO EN RELACIÓN CON LAS SENTENCIAS PENALES O LAS QUE SE IMPONEN COMO CONSECUENCIA DE OTRAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS; LA MOTIVACIÓN PUEDE SER CONCISA PERO SUFICIENTE, NO SE PRECISA UN RAZONAMIENTO EXHAUSTIVO Y PORMENORIZADO SINO QUE BASTA QUE SE LA MOTIVACIÓN CUMPLA LA DOBLE FINALIDAD DE EXTERIORIZAR EL FUNDAMENTO DE LA DECISIÓN ADOPTADA Y PERMITA SU EVENTUAL CONTROL JURISDICCIONAL (AN, SENTENCIA 26.03.26, RECURSO Nº. 135/2021; PONENTE: JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA)

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR. EN EL CASO DE UN PROCEDIMIENTO SANCIONADOR ABREVIADO INICIADO ANTES DE LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN DEL QUE DERIVA AQUEL, ÚNICAMENTE DEBE EMITIRSE UNA NUEVA PROPUESTA DE SANCIÓN Y CONCEDER NUEVO TRÁMITE DE AUDIENCIA CUANDO SE PRODUZCA UNA RECTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN CONTENIDA EN EL ACTA DE INSPECCIÓN QUE AFECTE A LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL DERECHO DE DEFENSA Y COMPORTE EL NECESARIO AJUSTE DE LA SANCIÓN DERIVADA DE LA DEUDA FINALMENTE REGULARIZADA (TS, SENTENCIA 18.05.2026, RECURSO Nº. 3213/2024; PONENTE: MARÍA DE LA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE)

PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN: RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA. VALOR DE COSA JUZGADA: HABIÉNDOSE DICTADO SENTENCIA JUDICIAL FIRME EN UN PROCESO INICIADO POR SILENCIO DE LA ADMINISTRACIÓN, ÉSTA NO PUEDE DICTAR RESOLUCIÓN EXPRESA QUE CONTRAVENGA EL SENTIDO DEL FALLO AL ESTAR VINCULADA EN TODO CASO

POR LO RESUELTO EN VÍA JUDICIAL (TS, SENTENCIA 08.06.2026, RECURSO Nº. 7469/2023; PONENTE: MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS)

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

RESERVA DE INVERSIONES EN CANARIAS (RIC). MATERIALIZACIÓN: A EFECTOS DE MATERIALIZAR LA RIC LLEVADA A CABO POR UNA SOCIEDAD QUE ABSORBE A OTRA ENTIDAD, LA ABSORBENTE NO PUEDA IMPUTARSE COMO PROPIAS LAS INVERSIONES REALIZADAS POR LA ABSORBIDA CON ANTERIORIDAD AL PROCESO DE FUSIÓN POR ABSORCIÓN (TS, SENTENCIA 06.04.2026, RECURSO Nº. 0094/2024; PONENTE: RAFAEL TOLEDANO CANTERO)

RESERVA DE INVERSIONES EN CANARIAS (RIC). MATERIALIZACIÓN: CABE APRECIAR UNA INTENCIÓN ARRENDATICIA AUNQUE NO HAYA HABIDO ARRENDAMIENTO EFECTIVO POR CAUSAS NO IMPUTABLES AL ARRENDADOR, PERO DEBE ACREDITARSE EN TODO CASO UNA ACTIVIDAD QUE PONGA DE MANIFIESTO LA VOLUNTAD DE PONER EN ARRENDAMIENTO LOS INMUEBLES (AN, SENTENCIA 16.04.2026, RECURSO Nº. 2343/2020; PONENTE: ENRIQUE GABALDÓN CODESIDO)

TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO). COMPROBACIÓN EN EL ÁMBITO DEL IVA (IGIC) DE LOS SALDOS PENDIENTES DE COMPENSAR DERIVADOS DE PERIODOS PRESCRITOS CUANDO SE APLIQUEN A PERIODOS NO PRESCRITOS: POSIBILIDAD CONTEMPLADA Y AMPARADA POR LA LGT SIN QUE HAYA QUE HACER UNA INTERPRETACIÓN LITERAL Y NOMINALISTA (TS, SENTENCIA 23.07.2026, RECURSO Nº. 5852/2023, PONENTE: RAFAEL TOLEDANO CANTERO)

TRIBUTOS CEDIDOS A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. TEORÍA DE LA "DOBLE TRANSMISIÓN" EN LAS SUCESIONES ENCADENADAS EN LAS QUE UNO DE LOS LLAMADOS A SUCEDER FALLECE SIN HABERLA ACEPTADO NI REPUDIADO: LOS HEREDEROS DEL TRANSMITENTE (SEGUNDO CAUSANTE) NO HEREDAN LOS BIENES DEL PRIMER CAUSANTE DE MANERA DIRECTA DE ÉL,

SINO A TRAVÉS DE LA HERENCIA DEL TRANSMITENTE (SEGUNDO CAUSANTE) (TS -SALA DE LO CIVIL[1]-, SENTENCIA 03.06.26, RECURSO Nº. 3733/2021; PONENTE: MARÍA DE LOS ÁNGELES PARRA LUCÁN)

LEY GENERAL TRIBUTARIA

RESPONSABLES TRIBUTARIOS. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA: PROCEDE INICIAR EL PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA RESPECTO A UN BIEN O DERECHO AFECTADO LEGALMENTE AL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA AUNQUE HAYA TRANSCURRIDO EL PLAZO DE CADUCIDAD DE CINCO AÑOS DESDE LA PRÁCTICA DE LA NOTA MARGINAL DE AFECCIÓN LEGAL DEL REFERIDO BIEN, SIEMPRE QUE EL TERCERO ADQUIRIERA EL BIEN DENTRO DE DICHO PLAZO Y, POSTERIORMENTE SE HAYA DECLARADO FALLIDO AL DEUDOR PRINCIPAL. NO DEBE CONFUNDIRSE LA NATURALEZA Y FUNCIÓN DE LA NOTA DE AFECCIÓN REGISTRAL CON EL PLAZO DE EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA (TS, SENTENCIA 06.04.2026, RECURSO Nº. 210/2024; PONENTE: RAFAEL TOLEDANO CANTERO)

FJ 5º.- El juicio de la Sala.

La pretensión casacional de la recurrente parte de una confusión entre las características y naturaleza de la afección legal del art. 79 LGT y de la nota marginal del art. 100.4 RISD. Esta Sala ha declarado [entre otras, STS de 5/6/2018 (rec. cas. 3949/2017)] que **la afección es una garantía real de fuente legal cuya existencia y eficacia no dependen del asiento registral, que cumple mera función de publicidad**. Aunque el tenor literal de alguna consulta de la DGT resulte un tanto equívoco (consulta DGT V 2146/06) cuando afirma que la finalidad de la nota de afección *"es, además de proteger a los terceros adquirentes que adquieren confiados en el contenido del Registro, determinar el plazo para exigir el pago de la deuda tributaria derivada de la transmisión anterior a la adquisición",* **no cabe confundir la naturaleza y función de la nota de afección registral con el plazo de ejercicio de la acción de responsabilidad subsidiaria**. La función de la nota registral de afección es limitar el alcance de la protección registral al adquirente, pero no determina la duración del plazo para exigir el pago de la deuda tributaria derivada de la anterior transmisión como consecuencia de la acción de responsabilidad subsidiaria.

[1] Aunque se trate de una sentencia del orden civil, se considera relevante por los efectos que puede tener en el ámbito jurídico-tributario.

El planteamiento del recurrente supone confundir los distintos planos en que se desenvuelve la nota de afección y la acción de exigencia de la deuda tributaria al responsable solidario *ex* art. 43.1.d) en relación al art. 79.2 LGT. La caducidad quinquenal de la nota no extingue la afección, ni convierte ese plazo en un término material de la responsabilidad real, sino que su función es limitar el alcance del principio de fe pública registral y la protección del adquirente en cuanto a la vigencia de esa carga, al objeto de poder ejercer en su caso, contra los futuros adquirentes, la acción de responsabilidad subsidiaria para el cobro del tributo. El alcance de la nota de afección es dejar constancia y dar conocimiento al tercero adquirente del eventual ejercicio de la acción de responsabilidad, pero sin que dicha nota suponga reserva alguna de rango ni implique atribuir a la afección la consideración de carga en sentido estricto. Pero **la caducidad de la nota no determina, en modo alguno, la extinción de la acción para exigir la responsabilidad subsidiaria**. El momento decisivo para enjuiciar la oponibilidad de la carga y la eventual condición de tercero hipotecario protegido (art. 34 LH) es la fecha de adquisición: quien adquiere con la afección inscrita y vigente no queda amparado por la fe pública registral en ese aspecto, y sucede en la carga en los términos del art. 79 LGT.

En el caso que nos ocupa, el recurrente adquirió en 2015 con la nota de afección vigente, por lo que su invocación de la literalidad de vigencia de la nota "durante cinco años", carece de fundamento legal, pues este plazo de caducidad de la nota de afección no supone que se produzca análoga limitación temporal de la garantía, que es de naturaleza legal. Ahora bien**, ello no implica que la afección legal despliegue efectos *sine die,* puesto que la acción contra el responsable subsidiario está sometida a unos plazos específicos, pero este plazo se desenvuelve, no en el ámbito de la vigencia de la nota de afección, sino en el de la acción contra el responsable subsidiario,** cuya vigencia no se ha cuestionado en el litigio, como tampoco el importe por el que se deriva la responsabilidad subsidiaria, y por tanto ninguna consideración hemos de hacer al respecto.

En efecto, hay que recordar que la responsabilidad subsidiaria exige la previa declaración de fallido (art. 176 LGT) y la acción frente al responsable nace desde ese presupuesto -doctrina de la *actio nata-,* de modo que el *dies a quo* del cómputo prescriptivo de cuatro años (art. 66.b LGT) es la fecha del fallido (arts. 67.2, 174 y 176 LGT). Aquí, declarado fallido el deudor principal en febrero de 2018, la iniciación

del procedimiento en octubre de 2018 se produjo dentro de plazo de ejercicio de la acción. Que la nota hubiera caducado meses antes carece de relevancia a estos efectos, porque la caducidad del asiento no determina el nacimiento ni el ejercicio de la acción de derivación, regida por la normativa y la jurisprudencia sobre prescripción y requisitos de la responsabilidad, en los términos ya expuestos. Lo relevante es que en la fecha en que adquirió el inmueble, estaba anotada y vigente la carga mediante la nota de afección correspondiente.

(…)

FJ 6º.- Fijación de la doctrina jurisprudencial y resolución de las pretensiones.

Por tanto, cabe concluir, como doctrina jurisprudencial, que sí procede iniciar el procedimiento de responsabilidad subsidiaria respecto a un bien o derecho afectado legalmente al pago de la deuda tributaria en los términos que establece el art. 79 LGT, aun cuando haya transcurrido el plazo de caducidad de cinco años desde la práctica de la nota marginal de afección legal del referido bien, siempre que el tercero adquiriera el bien dentro de dicho plazo y, posteriormente, se haya declarado fallido al deudor principal. La afección prevista en el art. 79 LGT constituye una garantía real de origen legal, cuya vigencia no queda limitada por la caducidad registral establecida en el art. 100.4 RISD, pues esta afecta solo al asiento y a la oponibilidad registral, pero no extingue la carga legal. La valoración de la condición de tercero hipotecario protegido debe referirse al momento de la adquisición, de modo que quien compra con la afección vigente no queda amparado por el art. 34 LH. Por último, el ejercicio de la acción de derivación se rige por el régimen propio de la responsabilidad subsidiaria establecida en el art. 43.1.d) LGT, cuyo "*dies a quo*" se sitúa en la declaración de fallido (arts. 174, 176 y 67.2 LGT), sin que la caducidad de la nota marginal condicione ni limite dicho ejercicio.

PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN FRENTE A RESPONSABLES TRIBUTARIOS. EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD ES AUTÓNOMO RESPECTO DEL SEGUIDO FRENTE AL DEUDOR PRINCIPAL Y POR ELLO AL ADMINISTRADOR, EN SU CONDICIÓN DE RESPONSABLE SUBSIDIARIO, DEBE RECONOCÉRSELE EL DERECHO A IMPUGNAR LAS CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS O JURÍDICAS ESTABLECIDAS EN LA LIQUIDACIÓN GIRADA AL DEUDOR PRINCIPAL, PARA RESPETAR EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA SIN QUE

EN ESTE CASO SE HAYA MENOSCABADO TAL DERECHO (TS, SENTENCIA 17.04.26, RECURSO Nº. 386/2024; PONENTE: ISAAC MERINO JARA)

FJ 3º. El criterio de la Sala.

Como recuerda nuestra sentencia de 18 de marzo de 2026, rec. cas. 945/2024 *«nuestra sentencia nº398/2018, de 13 de marzo, pronunciada en el recurso de casación nº 53/2017, acometió de modo frontal y directo la exégesis del expresado apartado primero del art. 174.5 LGT, inserto sistemáticamente entre las normas del procedimiento frente a responsables y sucesores, pero en que se establece una previsión sobre el ámbito y alcance de las facultades impugnatorias del declarado responsable, en los términos que la ley enuncia.*

Interesa destacar la siguiente fundamentación jurídica de la sentencia cit.:
"El artículo 174.5 de la Ley General Tributaria, por tanto, debe interpretarse en el sentido de que ***el responsable puede combatir tanto el acto de derivación como la propia liquidación en que tiene su origen****, porque la derivación es un procedimiento autónomo al que le resultan de aplicación las normas comunes y en el que el trámite de audiencia (referido en los apartados tercero y cuarto del propio precepto) es esencial y, obviamente, no excluye la potestad de alegar y aportar cualesquiera medios de prueba admitidos en derecho.*

No hay, en definitiva, una extensión de los efectos de los recursos o de las reclamaciones entre el responsable derivado y el deudor principal, pues ***el procedimiento de derivación de responsabilidad es autónomo respecto del seguido frente al deudor principal.*** *Tal indebida extensión se produciría si la firmeza de las liquidaciones o sanciones relativas al deudor principal impidiera al responsable atacar sus presupuestos, pues ello no solo contravendría el derecho de defensa en los términos vistos, sino también la propia dicción literal del precepto que analizamos.*

A nuestro juicio, además, la expresada interpretación no puede alterarse en atención a la condición del declarado responsable. Dicho de otro modo, y tal como nos exige el auto de admisión, el alcance y contenido de la impugnación (que son, como se ha dicho, plenos y se extienden a los acuerdos dictados respecto del deudor principal) no quedan exceptuados, limitados o restringidos por la circunstancia de

que la persona declarada responsable fuera administradora de la entidad a la que se giraron las liquidaciones o a la que se impusieron las sanciones derivadas.

Abona esta tesis (excluyente de la imposición de limitaciones impugnatorias al responsable por su condición de administrador) no solo la dicción literal del precepto que nos ocupa (que no distingue en absoluto al respecto), sino la propia naturaleza jurídica del expediente de derivación de responsabilidad que constituye, como ya dijimos, un procedimiento autónomo del seguido con el deudor principal, al que no le son trasladables -sin más- los efectos de éste y cuyo resultado, desde luego, no puede ser calificado como un acto consentido y firme para un responsable que ha deducido contra los acuerdos correspondientes el recurso o reclamación legalmente procedentes.

A lo anterior cabría añadir la especificidad que, en relación con las sanciones tributarias, recoge nuestro ordenamiento jurídico (artículo 43 de la LGT), pues el mismo establece, respecto de los administradores, que la derivación de responsabilidad exige que se constate que por acción (adoptando acuerdos) u omisión (consintiendo el incumplimiento o no realizando los actos precisos para impedirlo) contribuyeron o facilitaron la comisión de las infracciones sancionadas. Ni que decir tiene que ello amplía el alcance de las potestades de impugnación en relación con las sanciones, pues cabe, respecto de éstas, que el administrador (i) impugne las liquidaciones que constituyen el presupuesto de la sanción, (ii) cuestionen la comisión por el deudor principal de la infracción misma y (iii) recurran la parte de la decisión administrativa en la que se les imputa a ellos, como administradores, las acciones u omisiones típicas que determinaron o contribuyeron decisivamente a la comisión de la infracción finalmente sancionada".

La jurisprudencia que emana de esta sentencia ha sido seguida de otras varias, en el mismo sentido, como las de 17 de mayo de 2018 (recurso de casación nº 86/2016); 7 de noviembre de 2019 (recurso de casación nº4234/2017); 3 de junio de 2020 (recurso nº 5020/2017); 7 de noviembre de 2022 (recurso nº 7939/2020) y19 de enero de 2023 (recurso de casación nº 1693/2020), entre otras, si bien se trata de la primera sentencia que sistematiza, bajo el régimen procesal del recurso de casación actualmente vigente, con formal creación de doctrina jurisprudencial, los problemas planteados en relación con el derecho de defensa que asiste al declarado responsable frente al acto mismo de derivación y a los actos que son objeto de ésta.

De la jurisprudencia referida, interpretativa del art. 174.5, párrafo primero, de la LGT, cabe extraer las siguientes consecuencias esenciales que han sido recogidas por esta Sala en STS de 19 de enero de 2023 (recurso de casación nº 1693/2020):

"- Se completa nuestra jurisprudencia sobre las posibilidades impugnatorias que reconoce el art. 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por razón de la causa de responsabilidad prevenida en el artículo 42.1.a) de la misma ley, en el sentido de que el precepto permite impugnar, sometiendo a controversia, por razones de forma o fondo, los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron, aun cuando éstas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.

- En ningún caso, la eventual estimación de tales motivos impugnatorios afectaría a la validez y eficacia de los actos ya enjuiciados por sentencia firme, sin perjuicio de que puede declararse la invalidez del acuerdo de derivación de responsabilidad, como el aquí sometido a debate, por razón de la concurrencia de vicios jurídicos presentes en aquellos actos administrativos o, expresado en otros términos, puede examinarse la validez de los actos dirigidos al deudor principal a fin de determinar la conformidad a Derecho del acto de derivación.

- El derecho impugnatorio que asiste, con la mayor amplitud, a los responsables tributarios, con ocasión de tales impugnaciones, lleva consigo el deber del órgano administrativo o judicial, según los casos, de examinar los motivos esgrimidos y los argumentos en que se amparen, sin que la firmeza de los actos pueda erigirse en obstáculo que impida o dificulte ese obligado examen.

- El derecho a invocar tales motivos de que se verían aquejados, en el sentir del declarado responsable, los actos de establecimiento de las deudas o sanciones que a la postre se le derivaron, que recae sobre los mencionados actos firmes, con ocasión de la reacción administrativa o judicial frente a los actos de derivación de responsabilidad, surge de modo directo del art. 24 de la CE, así como del artículo 25 CE, tratándose de sanciones.»"

El recurrente tiene derecho a que la Administración le suministre los datos para construir su impugnación y fundamentarla, lo que implica contar con los documentos de los procedimientos que fueron incoados al deudor principal y que dieron lugar a las liquidaciones que después son objeto de derivación.

Pero en la presente ocasión el problema es distinto del suscitado en nuestra sentencia de 18 de marzo de 2026, rec. cas. 945/2024. No se trata de que no se haya puesto a disposición del responsable el expediente administrativo del procedimiento seguido frente a la entidad TTT, puesto que todo él se ha trasladado al hoy recurrente. **Ha podido acceder a todos a los elementos del expediente en los que se ha basado la ATC**, y ha podido manifestarse sobre ellos. **El derecho a acceder al expediente constituye el corolario del derecho de defensa.** La administración tiene la obligación, conforme al artículo 48 de la LJCA, de facilitar el expediente. En esta ocasión, **la Administración ha actuado conforme a Derecho. El responsable ha contado con los documentos que se utilizaron en el procedimiento dirigido frente al deudor principal** y que dieron lugar a las liquidaciones que después fueron objeto de derivación.

Lo que se debate, en suma, es si se ha respetado el derecho a la tutela judicial efectiva, en particular el derecho de defensa de un tercero (D. AAAA) considerado responsable subsidiario de la deuda tributaria de una persona jurídica, de la que, en el periodo en cuestión, era administrador, en el marco del procedimiento previsto para la exigencia de responsabilidad sustanciado contra él.

Ese derecho a la tutela judicial efectiva comprende el derecho a ser oído y el derecho de acceso al expediente del procedimiento de liquidación tributaria tramitado contra dicho sujeto pasivo (TTT). **La ATC ha puesto a disposición del responsable los elementos de prueba que tuvo en cuenta en el procedimiento seguido frente al deudor principal**. Don Anatolio no se ha visto privado del derecho a impugnar eficazmente las conclusiones sobre los hechos y las calificaciones jurídicas realizadas por la administración en el procedimiento dirigido contra el deudor principal.

No estamos discutiendo la existencia de culpa por parte del administrador de la empresa, de la existencia de un perjuicio para la hacienda pública y de la relación de

causalidad entre dicho perjuicio y la culpa del tercero, cosa que podría haber ocurrido. Estamos discutiendo otra cosa.

No se olvide que el párrafo primero del apartado 5 del artículo 174 LGT establece que *«En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación».* El administrador ha podido impugnar durante el procedimiento seguido contra él todos esos extremos. No se ha denegado al administrador el derecho a impugnar las apreciaciones fácticas y jurídicas que figuran en la resolución mediante la que se deriva la responsabilidad subsidiaria. En este caso, no se ha menoscabado su derecho a la tutela judicial efectiva. Ha podido debatir contradictoriamente las circunstancias fácticas y las calificaciones jurídicas realizadas por la ATC en el procedimiento tramitado frente a la sociedad de la que era administrador.

El derecho de defensa tiene naturaleza subjetiva, de forma que son las propias partes afectadas las que deben poder ejercerlo efectivamente. En este caso, en particular, **el aquí recurrente ha disfrutado de la posibilidad, en su condición de responsable, de expresar de manera eficaz su punto de vista sobre los elementos en los que se ha basado la ATC para exigir los importes reflejados en la liquidación tributaria girada a la sociedad**. El responsable, en su calidad de persona requerida, por derivación, al pago debido por el deudor principal, ha propuesto pruebas en la instancia judicial, todas las cuales han sido admitidas y todas ellas se han practicado. Es decir, sí ha podido ejercer su derecho a presentar pruebas contra las circunstancias de hecho o las calificaciones jurídicas establecidas en la liquidación, cuando ha actuado en su propio nombre contra un acto que le resulta lesivo en el marco de un procedimiento sustanciado en su contra, sin perjuicio de los efectos vinculantes de la liquidación tributaria frente a la sociedad TTT. Ha podido, pues, cuestionar su responsabilidad subsidiaria, en particular, la deuda tributaria de la que tiene que responder.

FJ 4º.-Doctrina que se fija.

Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente, doctrina, reformulando la cuestión prejudicial en línea con el debate suscitado:

«En atención a las facultades de impugnación reconocidas en el artículo 174.5, párrafo 1º, LGT, la exigencia de respetar el derecho a la tutela judicial efectiva implica que se reconozca al administrador, en su condición de responsable subsidiario, el derecho a impugnar las circunstancias fácticas o jurídicas establecidas en la correspondiente liquidación girada al deudor principal, dado que ello es decisivo para la resolución del procedimiento tramitado contra él. En las circunstancias concurrentes en el presente recurso, no se ha menoscabado tal derecho».

GARANTÍAS DE LA DEUDA TRIBUTARIA: AFECCIÓN DE BIENES. PROCEDE INICIAR EL PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA RESPECTO A UN BIEN O DERECHO AFECTADO LEGALMENTE AL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA AUNQUE HAYA TRANSCURRIDO EL PLAZO DE CADUCIDAD DE CINCO AÑOS DESDE LA PRÁCTICA DE LA NOTA MARGINAL DE AFECCIÓN LEGAL DEL REFERIDO BIEN, SIEMPRE QUE EL TERCERO ADQUIRIERA EL BIEN DENTRO DE DICHO PLAZO Y, POSTERIORMENTE SE HAYA DECLARADO FALLIDO AL DEUDOR PRINCIPAL. NO DEBE CONFUNDIRSE LA NATURALEZA Y FUNCIÓN DE LA NOTA DE AFECCIÓN REGISTRAL CON EL PLAZO DE EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA (TS, SENTENCIA 06.04.2026, RECURSO Nº. 210/2024; PONENTE: RAFAEL TOLEDANO CANTERO)
Véase la sentencia anterior en el apartado de Responsables tributarios.

PROCEDIMIENTO INSPECTOR. FACULTADES DE LA INSPECCIÓN: ENTRADA Y REGISTRO. HALLAZGO CASUAL DE DOCUMENTACIÓN FISCAL DE EJERCICIOS NO INSPECCIONADOS: POSIBILIDAD DE UTILIZACIÓN SIEMPRE QUE LA OBTENCIÓN SEA LEGÍTIMA DURANTE UNA ENTRADA Y REGISTRO JUDICIALMENTE AUTORIZADOS Y SE TRATE DE UN AUTÉNTICO HALLAZGO CASUAL (TS, SENTENCIA 24.07.2026, RECURSO Nº. 1395/2024; PONENTE: MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA)

FJ 3º.- El juicio de la Sala: remisión a lo decidido en la STS de 20 de julio de 2026 (rec. 1209/2024).

Hemos analizado un asunto similar en nuestra sentencia de 20 de julio de 2026 (rec. 1209/2024), en la que hemos dicho:

"CUARTO.- Doctrina de la Sala sobre el hallazgo casual

4.1.- *Los términos en los que nos formula la pregunta el auto de admisión requiere una previa, aunque breve, reflexión sobre la* ***doctrina de llamado hallazgo casual****, para poder valorar su correcta proyección al supuesto que aquí nos ocupa.*

4.2.- La doctrina del hallazgo casual nace en el orden penal*. Surge para dar una explicación procesal que, respetando los derechos y garantías de un investigado en un proceso penal y sin violentarlos, permita asegurar la validez de determinados indicios de criminalidad que se descubran en el curso de una investigación penal que, originariamente, iba encaminada a la persecución de otros delitos. Para que los nuevos hechos o indicios no se vean afectados por un vicio invalidante por vulneración de los derechos a la defensa, se han ido perfilando por la jurisprudencia los diferentes presupuestos habilitantes, completados por las previsiones de la LECrim del artículo 579 bis y el extenso artículo 588 bis, ambos introducidos por la Ley Orgánica 13/2015, sin olvidar la instrucción 2/2017 y la circular 1/2019 de la Fiscalía General del Estado.*

4.3.- *La STC 41/1998, de 24 de febrero, reconoció que «[e]l que se estén investigando unos hechos delictivos no impide la persecución de cualesquiera otros distintos que sean descubiertos por casualidad al investigar aquéllos, pues los funcionarios de Policía tienen el deber de poner en conocimiento de la autoridad penal competente los delitos de que tuviera conocimiento, practicando incluso las diligencias de prevención (...) la Constitución no exige, en modo alguno, que el funcionario que se encuentra investigando unos hechos de apariencia delictiva cierre los ojos ante los indicios de delito que se presentaren a su vista, aunque los hallados casualmente sean distintos a los hechos comprendidos en su investigación oficial, siempre que ésta no sea utilizada fraudulentamente para burlar las garantías de los derechos fundamentales [...]».*

La Sala de lo Penal de este Tribunal Supremo, en sus sentencias de 24 de febrero de 2015, RC 1555/2014 ; y 3 de marzo de 2019, RC 724/2018 , ha admitido «[l]a validez de la diligencia cuando, aunque el registro se dirigiera

a la investigación de un delito específico, se encontraran efectos o instrumentos de otro que pudiera entenderse como delito flagrante. La teoría de la flagrancia ha sido, pues, una de las manejadas para dar cobertura a los hallazgos casuales, y también la de la regla de la conexidad de los arts. 17.5 y 300 LECrim, teniendo en cuenta que no hay novación del objeto de la investigación sino simplemente "adición ". [...]». La misma Sala ya había apuntado en su anterior sentencia de 23 de septiembre de 2013, RC 10288/2013 , recordando lo dicho por las de 10 de julio de 2012, RC 2097/2011 ; 10 de octubre de 2012, RC 10147/2012 ; 1 de octubre de 2007, RC 201/2007 ; 5 de julio de 2004, RC 1195/2003 y 18 de junio de 1999, RC 1418/1997 que «[E]sta Sala Casacional ha declarado repetidamente que el hallazgo casual, es decir, el elemento probatorio novedoso que no está inicialmente abarcado por el principio de especialidad, puede ser utilizado en el propio o distinto procedimiento, bien por tratarse de un delito flagrante o bien por razones de conexidad procesal, siempre que, advertido el hallazgo, el juez resuelva expresamente continuar con la investigación para el esclarecimiento[de ese nuevo delito, ante la existencia de razones basadas en los principios de proporcionalidad e idoneidad (...) la denominada doctrina del hallazgo casual se legitiman aquellas evidencias probatorias que inesperadamente aparecen en el curso de una intervención telefónica, eventualmente en un registro domiciliario, de forma totalmente imprevista, aunque la doctrina de esta Sala Casacional, ha exigido que, para continuar con la investigación de esos elementos nuevos y sorpresivos, se han de ampliar las escuchas, con fundamento en el principio de especialidad, a través del dictado de una nueva resolución judicial que legitime tal aparición, y reconduzca la investigación (...) los hallazgos casuales son válidos, pero la continuidad en la investigación de un hecho delictivo nuevo requiere de una renovada autorización judicial. [...]».

*En definitiva, **por la denominada doctrina del hallazgo casual se legitiman aquellas evidencias probatorias que inesperadamente aparecen en el curso de una investigación criminal**, como puede ocurrir con ocasión de una intervención telefónica o de un registro domiciliario. Ese nuevo elemento probatorio que no estaba inicialmente abarcado por el principio de especialidad, puede ser utilizado en el propio o en un distinto procedimiento, bien por tratarse de un delito flagrante o bien por razones de conexidad procesal. Sin embargo, requiere cuando es advertido el hallazgo,*

de una nueva resolución judicial que legitime la aparición y reconduzca la investigación para el esclarecimiento de ese nuevo delito con los razonamientos que sean precisos ante la existencia de razones basadas en los principios de proporcionalidad e idoneidad.

4.4.- **La proyección de esta doctrina también se ha visto reflejada en la jurisdicción contencioso-administrativa en diferentes sentencias**. A partir de la *STS 14 de julio de 2021, Sección Segunda, RC 3895/2020, establecimos que:*

«[1)] La Administración tributaria no puede realizar válidamente comprobaciones, determinar liquidaciones o imponer sanciones a un obligado tributario tomando como fundamento fáctico de la obligación fiscal supuestamente incumplida los documentos o pruebas incautados como consecuencia de un registro practicado en el domicilio de terceros (aunque se haya autorizado la entrada y registro por el juez de esta jurisdicción), cuando tales documentos fueron considerados nulos en sentencia penal firme, por estar incursos en vulneración de derechos fundamentales en su obtención.

Aun cuando tal declaración penal no se hubiera llevado a cabo formalmente, la nulidad procedería de lo establecido en el art. 11 LOPJ, conforme al cual "no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales".

2) El exceso de los funcionarios de la Administración tributaria sobre lo autorizado en el auto judicial es contrario a derecho y deber ser controlado, a posteriori, por el propio juez autorizando, a través del mecanismo de dación de cuenta que la Administración está obligada a realizar, art. 172 RGAT, sin que la infracción de dicho trámite deba perjudicar al afectado por él.

3) Se consideran ***hallazgos casuales*** *los documentos referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización judicial de entrada y registro y, por tanto, supeditados en su validez como prueba y en su idoneidad para servir de base a las actuaciones inspectoras y sancionadoras a la licitud y regularidad del*

registro de que se trate, lo que afecta tanto a su adopción y autorización como al modo de efectuarse su práctica.

4) La acreditación, por la Administración tributaria, de que la prueba obtenida, como hallazgo casual, en el registro de un tercero, con finalidad de determinar otros tributos, no es la misma utilizada en la ulterior regularización y sanción, a efectos de determinar el alcance y extensión de la prueba nula, es carga que corresponde a la Administración, dado su deber de identificar y custodiar pertinentemente la prueba obtenida en un registro, máxime si pertenece o afecte a terceros. [...]».

Esta doctrina ha sido reiterada por esta Sección Segunda en las STS 16 de julio de 2021, RC 2190/2020 y 2778/2020; 26 de julio de 2022, RC 5427/2020; 23 de noviembre de 2021, RC 5060/2020 «[a]dmitiéndose en el ámbito administrativo la validez y eficacia de los hallazgos casuales para motivar un nuevo procedimiento de inspección, no todo vale porque la práctica del registro debe realizarse en forma idónea y proporcionada, excluyéndose requisas generales e indiscriminadas de aquello que manifiestamente sea ajeno a la investigación [...]»; 25 de octubre de 2022, RC 247/2021; y 6 de junio de 2023, RC 854/2021 «[S]e consideran hallazgos casuales los documentos referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización judicial de entrada y registro y, por tanto, supeditados en su validez como prueba y en su idoneidad para servir de base a las actuaciones inspectoras y sancionadoras a la licitud y regularidad del registro de que se trate, lo que afecta tanto a su adopción y autorización como al modo de efectuarse su práctica. 4) La acreditación, por la Administración tributaria, de que la prueba obtenida, como hallazgo casual, en el registro de un tercero, con finalidad de determinar otros tributos, no es la misma utilizada en la ulterior regularización y sanción, a efectos de determinar el alcance y extensión de la prueba nula, es carga que corresponde a la Administración, dado su deber de identificar y custodiar pertinentemente la prueba obtenida en un registro, máxime si pertenece o afecte a terceros [...]».

8.- Este concepto, dentro del contencioso-administrativo (porque su origen está en el orden penal), también ha sido abordado por la Sección Tercera, con ocasión de las intervenciones y entradas llevadas a cabo por la CNMC.

El la STS 6 de abril de 2016, Sección tercera, RC 113/2013 , se dijo que «[l]a habilitación para la entrada y registro y la práctica del mismo en forma idónea y proporcionada, ***permite que un hallazgo casual pueda ser utilizado de forma legítima para una actuación sancionadora distinta****, la cual habrá de ajustarse a las exigencias y requisitos comunes de toda actuación sancionadora y en la que la empresa afectada podrá ejercer su derecho de defensa en relación con las nuevas actividades investigadas. No ha habido, por consiguiente, lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio, cono entendió la Sala de instancia, y se ha infringido el artículo 18.2 de la Constitución por aplicación indebida del mismo [...]».*

En la STS de 29 de mayo de 2020, Sección Tercera, RC 170/2019, se descartó la existencia de hallazgo casual porque «[t]ales exigencias no se cumplen en el caso que ahora nos ocupa, donde, en puridad, ni siquiera cabe afirmar que haya existido un hallazgo casual. La documentación relativa a la recogida y tratamiento de otros residuos (distintos a los sanitarios) se encontró porque se buscaba. Y se buscaba en virtud de una orden de Investigación que, además de referirse a los residuos sanitarios, que eran objeto de aquel expediente, aludía también a "tratamientos de residuos de otro tipo"; expresión ésta que, por su genericidad y vaguedad, la propia sentencia recurrida consideró no aceptable, y, por tanto, no habilitante para que a su amparo pudiese realizarse inspección o indagación alguna. En definitiva, no se trata aquí de un hallazgo casual producido con ocasión de la práctica de una inspección que tuviese otra finalidad, sino de un material probatorio recogido en el curso de un registro que se entendía respaldado por un inciso de la orden de Investigación ("tratamientos de residuos de otro tipo") que, en realidad, carecía de virtualidad habilitante. Y estando así viciado el hallazgo, por haberse producido al amparo de una orden que en ese concreto punto carece de validez y de eficacia habilitante, no cabe pretender una suerte de sanación o convalidación del material probatorio así obtenido mediante la forzada apelación a que se trata de un hallazgo casual. [...]».

(…)

4.5.- *Dicho esto, debemos precisar que los términos del debate, en el presente caso, son sustancialmente distintos a los que dieron lugar a nuestra STS de 14 de julio de 2021, RC 3895/2020, en la que se ha inspirado la doctrina de esta Sección sobre el hallazgo casual. Lo advertimos, porque la decisión que aquí tomemos no tiene que coincidir con el resultado final que ofrecimos en otras ocasiones, sin que ello signifique apartamiento o abandono de nuestra jurisprudencia.*

En aquellas situaciones partíamos de un supuesto de nulidad radical de la prueba obtenida en un registro practicado en la sede social o dependencias de terceros. La Administración había utilizado, para realizar regularizaciones tributarias e imponer sanciones con relación a un obligado, los documentos incautados tras un registro domiciliario practicado respecto de otros obligados (registro autorizado por el juez contencioso-administrativo), cuando, posteriormente, esa documental fue declarada prueba nula por la jurisdicción penal, al apreciar vulneración de derechos fundamentales.

Como hemos anticipado y pormenorizaremos más adelante, la realidad que ahora nos ocupa es muy diferente.

FJ 5º.- Valoración de la Sala

5.1.- En el supuesto que enjuiciamos, el procedimiento de inspección se inició simultáneamente con la notificación de la entrada y registro en el domicilio social de la entidad, coincidencia temporal contemplada por la *STS 1 de octubre de 2020, RC 2966/2019 , matizada por las posteriores de 26 de junio de 2023, RC 2450/2022 , y por remisión a las de 9 de junio de 2023, RC 2086 y 2525/2022.*

[....]

5.2.- Una premisa o **requisito necesario para que el ocasional descubrimiento de un elemento o indicio probatorio sea amparado por la doctrina del hallazgo casual, es que haya tenido lugar durante en curso de una entrada y registro que sea lícita y realizaba bajo el amparo de una resolución judicial que la autorice.**

El auto de entrada y registro dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, no acotó los periodos impositivos que eran objeto de inspección*. Se limitó a habilitar el examen de todo tipo de documentación con trascendencia tributaria, cualquiera que fuera su soporte documental, que pudiera encontrarse en las dependencias de la sociedad, dentro del ámbito competencial de la AEAT y entre las facultades que prevé el artículo 142 de la LGT. Especificaba que esta actuación se llevaría a efecto el día 23 de abril de 2019, con hora de inicio a las 10 horas hasta las 21 horas, periodo que podría ser ampliado al día siguiente con el mismo alcance horario.*

Contra este auto se dedujo un recurso de apelación que fue desestimado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Asturias en sentencia de 16 de septiembre de 2019, recurso de apelación núm. 219/2019. Posteriormente, por providencia de 21 de mayo de 2020, se inadmitió a trámite el recurso de casación núm. 7706/2019, interpuesto contra esa sentencia.

La sentencia de instancia que ahora nos ocupa, validó la entrada y registro amparada por el auto razonando que, a pesar de que [n]o hiciera mención expresa a dicho ámbito temporal, es lo cierto que daba respuesta a una petición de la Administración Tributaria que se articulaba en el seno de un procedimiento de inspección, como exige la doctrina jurisprudencial expuesta, procedimiento que si tenía establecido su marco, tanto en los tributos inspeccionados (IS e IVA), como en los específicos ejercicios a analizar (2016 y 2017). De esta forma, la autorización judicial no podía extenderse, dada esa necesaria vinculación a la propia solicitud de la AEAT y al propio expediente inspector, más allá de ese marco, habilitando para aquello no se ha solicitado. [...]».

5.3.- *Debemos tener presente que la validez del auto por el que se acordó la entrada y registro no es objeto de debate en este recurso de casación. No ha sido directamente cuestionado por la recurrente, ni por él se nos pregunta en el auto de admisión.*

Es más, toda la carga argumental del Grupo GGG se vuelca en el exceso en que incurrió la Administración al intervenir cierta documentación con

transcendencia tributaria del año 2015 y, por ello, fuera de la previsión temporal de la inicial actuación inspectora amparada por el auto de entrada y registro. Si las dudas se hubieran centrado en la legalidad del auto, la ilicitud de la documentación intervenida no solo afectaría a la del año 2015, sino a la totalidad de la requisada durante en esa entrada y registro.

Hacemos esta puntualización, porque ***la entidad solo está cuestionando si la incautada y correspondiente al año 2015 encaja en la doctrina del hallazgo casual*** *y, por lo tanto, bajo la lícita cobertura del auto de entrada y registro.*

5.4.- *Hecha esta precisión, nuestra tarea queda circunscrita a valorar si, la intervención de documentación con relevancia tributaria que no se correspondía con los años inicialmente objeto del procedimiento de inspección, fue ajustada a derecho. En síntesis, el escrito afirma que la incautación fue indiscriminada y prospectiva, y que la Administración fue consciente de ese exceso.*

No podemos compartir la afirmación de que la Administración fue conocedora del exceso de su intervención cuando llevó a cabo el volcado de los archivos. Concretamente la información en la que se instala la polémica fue la contenida en el archivo de correo «denominados ALBARANES MES de "Pedidos (Grupo TTT) a la dirección de info@MMM.com» , que se encontraba sin disociar por ejercicios. La única identificación era «ALBARANES MES», «FACTURA MES».

Se accedió al archivo con la contraseña facilitada por alguien de la empresa, lo que permitió visualizar una carpeta de la aplicación YYY, y otra carpeta de la aplicación SQL para gestión y facturación, con la denominación «GESTIÓN TTT V.1.0.». Como advirtió la sentencia de instancia, todo ello se reflejó en la diligencia núm. 2 «[s]e encuentra un DVD+RW rubricado "CONTA2016 NNNN" y un disco duro interno de un portátil que "ante la imposibilidad de poder leerlo en el momento se recogen para su análisis en las oficinas de la AEAT [...]».

Por el volumen de la información, la totalidad del contenido de los archivos no se comprobó "in situ". El exacto contenido de la documentación no fue

íntegramente conocido hasta su posterior examen, meses más tarde, en las dependencias de la Administración tributaria cuando fueron abiertos cada uno de los correos y las facturas adjuntas. Hasta ese momento no se pudo identificar el concreto ejercicio al que pertenecían. En el archivo de correo existían albaranes y facturas que iban desde el ejercicio 2011 al ejercicio 2017, información compatible con todo el proceso productivo relacionado con la producción de sidra de la empresa investigada.

En definitiva, ***la Inspección descubrió la información de las ventas en B no facturadas a MMM SL cuando abrió los correos en sus dependencias, no en el momento en que tuvo lugar la entrada y registro****.*

5.5.- *Se lamenta la recurrente de que la Administración no comunicara las incidencias al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, lo que supuso una infracción del artículo 172.4 del RGI. Advertimos que este extremo no fue abordado por la sentencia impugnada, sencillamente porque no fue planteado en la instancia; por lo tanto, se trata de una infracción denunciada e incorpora ex novo al recurso de casación.*

Lo cierto es que tampoco podemos comprobar si la comunicación tuvo o no lugar. El abogado del Estado afirma que sí se produjo, pero no identifica el documento dentro del expediente administrativo en que se refleje o conste este extremo.

Frente a esta discrepancia entre las partes litigantes de orden material o fáctico, constamos la imposibilidad material de localizar el documento en el expediente digital remitido, que carece de una ordenada exposición, un índice o un árbol de búsqueda que permita, entre los cientos de documentos que lo componen, que el juzgador pueda acceder al PDF correspondiente para comprobarlo. En todo caso, bien estemos ante una deficiente remisión, ante una incompleta configuración, o ante la mera incapacidad del sistema habilitado para que el juzgador pueda acceder de manera ordenada al expediente administrativo digital, esta deficiencia solo es imputable a la Administración tanto como responsable de la remisión del expediente, como encargada del suministro y soporte de los medios informáticos, por lo que nunca podría interpretarse en perjuicio del administrado.

No obstante, en este caso, el que la comunicación al Juzgado fuera o no cursada, carece de la relevancia que le atribuye la parte recurrente. Es cierto que el artículo del 172.4 del RGI establece que «[U]na vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados [...]». Sin embargo, ***la eventualidad o la casualidad del hallazgo no se manifestó durante la entrada y registro. Afloró tras el posterior examen de la documentación en sede de las dependencias de la Administración tributaria. Por lo tanto, nada especial o relevante tuvo lugar durante la entrada que de manera reseñable pudiera dar trascendencia a la comunicación preterida****, más allá del mero formalismo de tener por cumplida la ejecución de la autorización judicial de entrada y registro habilitada por el auto.*

La casualidad del hallazgo no se manifestó durante la inmediación del registro*. No existió coincidencia temporal entre registro, incautación o descubrimiento como ocurría en la STS de 14 de julio de 2021, RC 3895/2020 «[l]a existencia de datos de terceros ajenos a la prueba indicada como de posible obtención en el domicilio, que fueron incautados al margen, o con exceso notorio sobre el ámbito subjetivo, objetivo y temporal de la autorización de entrada [...]». En esta misma sentencia se apuntaba que la intervención a posteriori de juez autorizante está «[v]inculado al principio de buena administración, es esencial para hacer viable el control judicial ex post facto respecto a la adecuación de la práctica de la diligencia y para que el juez de la autorización compruebe la regularidad de esa práctica y el ajuste y observancia de los términos, condiciones o límites del auto de entrada, que exige, según es jurisprudencia reiterada de esta Sala, la sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad. [...]».*

En el supuesto que ahora enjuiciamos, visto el momento en que la Administración accedió a la información y el propio contenido del auto que autorizó la entrada, que ni tan siquiera especificó los años a los que se extendía la comprobación e investigación de la Administración tributaria, no alcanzamos a identificar cuales habrían sido los nuevos términos, condiciones o límites a los que debería ajustarse el auto, que dan relevancia y sentido la comunicación del artículo 172.4 del RGI.

5.6.- *Por último, en contra de lo ocurrido en anteriores ocasiones, los datos de los archivos intervenidos por la Administración tributaria y cuya relevancia afloró tras su examen, eran del propio contribuyente, estaban vinculados a su actividad, y se incautaron con ocasión de la misma autorización de entrada, que fue acotada temporalmente por las propias actuaciones que justificaron el procedimiento de investigación y comprobación.*

Cuando los funcionarios de Hacienda fueron conscientes de que, entre la documentación intervenida y examinada en sus dependencias, había información con relevancia fiscal de ejercicios anteriores, no coincidentes con los años 2016 y 2017 a los que se extendía el procedimiento de inspección, actuaron conforme a lo previsto en el artículo 178.5 a) del RGI , ampliando el procedimiento al IS de 2015 y al cuarto trimestre del IVA del 2015, a través de la comunicación notificada al obligado tributario el 24 de enero de 2020.

5.7.- En definitiva, **la documentación del año 2015 no se obtuvo como consecuencia de una descarga injustificada, indiscriminada y no proporcional de información fiscal relevante** puesto que: (i) La ejecución de la entrada y el registro se mantuvo dentro de los términos de la habilitación del auto; (ii) la información, que era de la propia sociedad investigada, no se descubrió con una descarga de archivos indiscriminada o injustificada, sino atendiendo a la identificación documental del archivo que advertía del contenido de facturas de obligado tributario; (iii) cuando se copió el archivo en el domicilio fiscal de la sociedad, la carpeta en la que se hallaba y los datos identificativos, revelaban que se trataba de facturas y documentos relativos a las relaciones comerciales y a la actividad de Grupo GGG; (iv) el descubrimiento de la información se materializó meses más tarde en las dependencias de la Administración tributaria; (v) cuando la Inspección tuvo constancia de este extremo, se amplió el procedimiento al IS de 2015 y al cuarto trimestre del IVA del 2015".

Ante la similitud de hechos y argumentos, la Sala debe reiterar los fundamentos dados en la citada STS de 20 de julio de 2026 (rec. 1209/2024).

FJ 4º.- Fijación de doctrina.

Procede reproducir la doctrina de la STS de 20 de julio de 2026 (rec. 1209/2024), conforme a la cual:

"....La documentación de relevancia fiscal obtenida por la Administración durante la práctica de un registro llevado a cabo en virtud de una autorización judicial para entrada en el domicilio de un contribuyente, solicitada en el curso de un procedimiento inspección relativo a los ejercicios fiscales, 2016 y 2017, pero que se refiere a datos relativos a un periodo distinto, el 2015, se considera lícitamente obtenida, atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso, en aplicación de ***la doctrina del hallazgo casual****, bajo las siguientes condiciones.*

A tal efecto, se considera hallazgo casual el procedente de datos obtenidos en una entrada domiciliaria autorizada judicialmente, en la sede de un obligado tributario: (i) cuando se produjo en virtud de una autorización judicial de entrada y registro solicitada en el curso de un procedimiento de inspección que abarca unos concretos impuestos y ejercicios; (ii) cuando la legalidad del auto no ha sido cuestionada o no haya sido anulado; (iii) si del archivo intervenido, que presumiblemente contenía información con trascendencia fiscal, tras su examen en las dependencias de la Administración tributaria, se descubre documentación con idéntica relevancia pero correspondiente a ejercicios fiscales distintos de los inicialmente fijados en el procedimiento de comprobación e investigación; (iv) cuando se comunica al obligado tributario la ampliación del procedimiento de comprobación e inspección a los ejercicios e impuestos afectados por esa nueva información fiscal descubierta; y (v) cuando la información obtenida de tal forma guarda relación directa con la actividad empresarial llevada a cabo, que se desarrolla con continuidad en el tiempo, abstracción hecha de la división fiscal en periodos impositivos distintos y sucesivos".

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR. CULPABILIDAD Y EXIGENCIA DE MOTIVACIÓN: HAY QUE ESTAR A CADA CASO PERO NO RESULTA EXIGIBLE A LAS SANCIONES TRIBUTARIAS UN DEBER DE MOTIVACIÓN SUPERIOR Y ABSOLUTO EN RELACIÓN CON LAS SENTENCIAS PENALES O LAS QUE SE IMPONEN COMO CONSECUENCIA DE OTRAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS; LA MOTIVACIÓN PUEDE SER CONCISA PERO SUFICIENTE, NO SE PRECISA UN RAZONAMIENTO EXHAUSTIVO Y PORMENORIZADO SINO QUE BASTA QUE SE LA MOTIVACIÓN CUMPLA LA DOBLE FINALIDAD DE EXTERIORIZAR EL FUNDAMENTO DE LA DECISIÓN ADOPTADA Y

PERMITA SU EVENTUAL CONTROL JURISDICCIONAL (AN, SENTENCIA 26.03.26, RECURSO Nº. 135/2021; PONENTE: JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA)

FJ 7º.- (…) Con carácter previo hay que indicar que, en relación con la falta de motivación del acuerdo sancionador, hemos de recordar que la imposición de una sanción tributaria debe respetar las exigencias del principio de culpabilidad (STS de 27.6.2008, recurso 396/2004, 12.7.2010, recurso 4466/2007, 27.12.2012, recurso 210/2009, 7.2.2013, recurso 5897/2010, 18.7.2013, rec. 2424/2010, 8.2.2017, rec. 3849/2015, por todas). Sobre la aplicación de este principio al ámbito sancionador tributario hay que recordar la doctrina del Tribunal Supremo recogida en la sentencia de fecha 28.1.2013, recurso 539/2009, la cual indicaba:

"Esta Sala se viene pronunciando sobre cuestiones similares a las nos ocupa habiéndose conformado un cuerpo doctrinal sobre la materia en el sentido de que no basta para justificar y acreditar la concurrencia del elemento subjetivo que las normas aplicables sean claras, precisando en numerosas ocasiones que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la LGT antigua, no era suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite razonar la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 Ley de 1963 (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) Ley General Tributaria establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular", el vigente artículo 179.2.d) Ley 58/2003 , dice entre otros supuestos, uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

Añadir que ya en la sentencia de 15 de enero de 200, decíamos que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la

regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la Ley General Tributaria de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la [...] STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se "impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio". En este punto, la sentencia que venimos reproduciendo, recordaba las de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 FJ 6º), 18 de abril de 2007 (casación 3267/02).

Por tanto, no correspondía al obligado tributario justificar o explicar cuál ha sido la interpretación razonable que ha sustentado su conducta, o qué fines son los que perseguía, sino que incumbe a la propia Administración que sanciona descartar y comprobar, con la debida motivación, que los criterios hermenéuticos a los que llegó la entidad no estaban justificados ni amparados por la norma aplicada. Como decimos, lo contrario supondría una suerte de inversión de la carga de prueba, inaceptable en nuestro derecho sancionador. Lo que ha de llevarnos a estimar el recurso en este punto por contener la sentencia de instancia una doctrina contraria a la correcta...".

Dicha sentencia también recuerda que:

"En definitiva, la existencia de culpabilidad debe aparecer «debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora» (Sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003, FD Quinto), de tal forma que «desde la perspectiva de los citados arts. 24.2 lo que debe analizarse es si «la resolución administrativa sancionadora» contenía «una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor» (Sentencia de 6 de mayo de 2010 (rec. cas. Núm. 427/2005 FD Octavo]. Por lo tanto, ninguna relevancia jurídica posee el que se la culpabilidad se encuentre justificada en la sentencia impugnada, puesto que esta se limita, debe limitarse, a que efectivamente la resolución sancionadora contiene suficiente y motivadamente el juicio sobre la culpabilidad de la conducta que ha resultado sancionada."

A este respecto conviene tener en cuenta que la determinación de la existencia de motivación o no en un acuerdo sancionador depende de cada caso concreto, sin que puedan valer referencias generales, siendo lo esencial de dicha motivación que se expresen las razones que permitan conocer al sancionado los fundamentos del mencionado acuerdo sancionador. Pero en este sentido conviene recordar que a las sanciones tributarias no se les puede exigir un deber de motivación superior y absoluto en relación con las sentencias penales, o con las que se imponen como consecuencia de otras infracciones administrativas, pues no son las sanciones tributarias de mayor condición ni ello deriva de la LGT 58/2003.

En este sentido expresa la STS 12.6.2019, recurso 586/2018, de la Sala II:

"El juez debe imponer las sanciones de acuerdo con los anteriores criterios y se le exige, para excluir todo atisbo de arbitrariedad que motive su decisión. En efecto, el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otras facetas, el de obtener una resolución judicial motivada y razonada en derecho y que no sea arbitraria o irrazonable, conforme a los artículos 120.3 y 24 de la Constitución. La exigencia de motivación no precisa exteriorizar en todo caso un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener sobre la cuestión que se decide, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales de la decisión. Basta que la motivación cumpla la doble finalidad de exteriorizar el fundamento de la decisión adoptada y permita su eventual control jurisdiccional (STC 5 de abril de 1990)..."

Y la STS de 15.1.2019, recurso 10387/18, también de la Sala II indica:

"Es cierto que en ocasiones también ha recordado esta Sala (STS. 27.9.2006), que el Tribunal Constitucional interpretando los arts. 24 y 120 CE ha señalado que una motivación escueta y concisa no deja, por ello, de ser tal motivación, así como una fundamentación por remisión no deja tampoco de serlo, ni de satisfacer la indicada exigencia constitucional (SSTC, 5/87, 152/87, Sala Primera, 7.10.1987 y 174/87, Sala Primera, de 3-11-1987, no exigiéndose que las resoluciones judiciales tengan un determinado alcance o intensidad en el razonamiento empleado...".

Y en esta misma línea sobre el alcance de la motivación de la culpabilidad en el ámbito penal, también la Sentencia 24.4.2018, recurso 1551/2017, de la Sala II.

Por ello, puede decirse que en el ámbito del proceso penal el juicio de culpabilidad alcanza a la determinación de los elementos del tipo, grado de participación, la existencia de dolo o culpa y la concurrencia de causas de inculpabilidad. Y es en el ámbito tributario sancionador donde de forma análoga debe reflejarse debidamente la concurrencia de los elementos de tipo que fundamentan la sanción, el grado responsable del actor en concepto de dolo o negligencia, bastando la simple inobservancia, así como la concurrencia de causas que excluyen la culpabilidad, teniendo en cuenta que, sobre todo, el fundamento de la responsabilidad del sancionado se basa en la existencia o no de otra conducta exigible, lo cual explica la concurrencia en el caso de la existencia o no de una interpretación razonable de la norma, pues si ésta existe, no es exigible otra conducta distinta, con independencia de que la actora formulase o no alegaciones al acta.

La existencia de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador se deduce de los folios 10 a 17, cuando indica que la responsabilidad es voluntaria; le era exigible otra conducta distinta, no concurre ninguna causa de exclusión de la responsabilidad, y actuando conocimiento del alcance de su proceder, dejando de declarar una parte significativa de las rentas devengada en el período, así como por la inexistencia de una interpretación razonable de la actuación de la recurrente, siendo elementos suficientes para realizar el juicio de reprochabilidad en que consiste la motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad.
El motivo debe ser desestimado

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR. EN EL CASO DE UN PROCEDIMIENTO SANCIONADOR ABREVIADO INICIADO ANTES DE LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN DEL QUE DERIVA AQUEL, ÚNICAMENTE DEBE EMITIRSE UNA NUEVA PROPUESTA DE SANCIÓN Y CONCEDER NUEVO TRÁMITE DE AUDIENCIA CUANDO SE PRODUZCA UNA RECTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN CONTENIDA EN EL ACTA DE INSPECCIÓN QUE AFECTE A LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL DERECHO DE DEFENSA Y COMPORTE EL NECESARIO AJUSTE DE LA SANCIÓN DERIVADA DE LA DEUDA FINALMENTE REGULARIZADA (TS, SENTENCIA 18.05.2026, RECURSO Nº. 3213/2024; PONENTE: MARÍA DE LA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE)

FJ 3º.- Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se circunscribe a determinar si en el procedimiento sancionador abreviado iniciado con anterioridad a la terminación del procedimiento de regularización del que trae causa, cuando se dicte la liquidación que ponga fin a tal procedimiento, debe en todo caso emitirse una nueva propuesta de sanción adecuada a la liquidación y otorgarse un nuevo trámite de audiencia o por el contrario, solo cuando se produzca una rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, es preciso que se emita una nueva propuesta de sanción rectificada y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones.

2. Tal como recoge el auto de admisión, hay que partir de que la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, dictada en el recurso de casación 1993/2019 avaló la legalidad del inicio del procedimiento sancionador con carácter previo a la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos en el que se detectan los indicios de infracción, declarando que «*ni el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 LGT, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 CE, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa.*».

(…)

2. En el caso que se examina no resulta controvertido que las propuestas de sanción formuladas al inicio de los procedimientos sancionadores abreviados, de las que se dio plazo a la recurrente para formular alegaciones, basadas en las actas incoadas por el IVA e IS ejercicio 2014, se corresponden íntegramente con los acuerdos sancionadores finalmente dictados, de forma

que las sanciones propuestas, respecto de las que la recurrente tuvo oportunidad de alegar, y las impuestas fueron exactamente coincidentes.

Partiendo de esa premisa, lo que procede ahora examinar es si en un caso, como el que nos ocupa, en el que no existe la más mínima discordancia entre la propuesta de resolución y la resolución sancionadora, es en todo caso necesario que, tras el acuerdo de liquidación, se formule una nueva propuesta de resolución con nuevo trámite de audiencia.

Las SSTS de 27 de noviembre de 2023 [rec. cas. 947/2022], y 7 de mayo de 2024 [rec. cas. 7454/2022], invocadas por la recurrente, no sirven para resolver la cuestión ahora suscitada pues toda su motivación versa en relación a la modificación producida entre la propuesta de sanción, sobre la que el interesado había dispuesto del trámite de audiencia, y el acuerdo sancionador final dictado, cuestión que, como se ha indicado, no concurre en el presente caso.

4. En relación con la STS de 23 de julio de 2020 [rec. cas. 1993/2019] hay que partir de que estableció una doctrina, consistente en la posibilidad legal de iniciar el procedimiento sancionador antes de la terminación del procedimiento de comprobación o inspección al que aquel está anudado, que no se replantea en el presente recurso. En efecto, no se discutió en la instancia ni se discute ahora en casación la regularidad procedimental de lo acontecido, salvo en la concreta cuestión de si era indispensable una nueva propuesta de resolución y un nuevo trámite de audiencia tras el acuerdo de liquidación.

5. En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el artículo 210.5 de la LGT, en los que la propuesta de resolución se hace coincidir con la iniciación del procedimiento, esta propuesta de resolución es elemento idóneo para hacer efectivo el derecho a ser informado de la acusación, por ser presupuesto de esta tramitación abreviada que en ese momento inicial ya se encuentren *"en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción".*

Pues bien, cuando en esa propuesta de resolución se contienen todos los elementos esenciales para ejercitar el derecho de defensa, como son los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y

la sanción que correspondería imponer, y esos elementos se mantienen inalterados en la resolución sancionadora, la consecuencia será que no procede dictar una nueva propuesta de resolución con un nuevo trámite de audiencia.

Ello solo será necesario en los casos en que, tras el acta de disconformidad y de la propuesta de resolución sancionadora, en el curso de los procedimientos, tenga lugar una alteración de esos elementos esenciales. En estos casos de alteración, el art. 24.2 del RGRST exige nuevo trámite alegatorio en determinados casos de rectificación de la propuesta, pero no si no hay alteración alguna de ésta.

El art. 208.3 de la LGT enumera los derechos que el procedimiento sancionador debe garantizar: en lo que aquí interesa, a *"ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer"* y a *"formular alegaciones y utilizar los medios de defensa".* A lo mismo apunta, desde otra perspectiva, el art. 210.4 de la norma legal.

Estos derechos se hicieron efectivos mediante la notificación de la propuesta de resolución, y si bien la cuestión que se suscita es si debe reiterarse el trámite después de dictarse el acuerdo de liquidación, aunque no exista alteración o rectificación alguna respecto de la propuesta de resolución, la respuesta ha de ser negativa pues si el derecho a la inalterabilidad no se proyecta sobre elementos secundarios e irrelevantes para el derecho de defensa, sino solo sobre elementos esenciales, es impensable que este derecho se pueda considerar vulnerado si no ha existido ninguna alteración.

6. Tampoco la STS de 23 de julio de 2020 [recurso de casación 1993/2019] avalaría la tesis de la recurrente, pues en ella la Sala examina un supuesto en que en el momento inicial del procedimiento sancionador no estuvieran concretados los "elementos esenciales" de la acusación, consistente en *"el derecho a conocer los cargos que se formulan contra el expedientado y el consiguiente derecho a la inalterabilidad de los hechos esenciales objeto de acusación y sanción"* que son *"el relato de los hechos, la calificación jurídica de los mismos y sus consecuencias jurídicas, esto es, la concreción de la sanción a imponer",* en cuyo caso estima la Sala que la propuesta de

resolución es instrumento idóneo para hacer efectivo el derecho a ser informado de la acusación, declarando que *"los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y la sanción que corresponde imponer se concretan posteriormente por parte de la Administración en el expediente sancionador, concreción que bien puede producirse en la propuesta de resolución sancionadora a que se refieren los artículos 210.4 LGT y 23.5 RGRST".*

En definitiva**, está pensando la Sala en el procedimiento sancionador general, pero no en un supuesto de tramitación abreviada** en cuya propuesta de resolución se contienen todos los elementos esenciales de la acusación, propuesta que se mantiene en su integridad en la resolución sancionadora.

7. En último término pretende la recurrente, invocando la doctrina *Saquetti*, que entrando en el fondo se examine nuevamente la sanción, esgrimiendo que los escritos y pruebas aportados no fueron siquiera valorados por la Sala de instancia o lo fueron de forma irrazonable e ilógica. La doctrina jurisprudencial establecida por esta Sala en la STS de 25 de noviembre de 2021 (RCA 8156/2020), entre otras, dispuso que la exigencia de revisión por un tribunal superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en el asunto *Saquetti* c. España, puede hacerse efectiva mediante la interposición del recurso de casación, precisando que la existencia de una infracción de naturaleza penal no comporta, sin más, la admisión del recurso de casación pero sí comporta hacer una interpretación en favor del interés casacional objetivo a los efectos de la admisión del recurso.

En suma, la doctrina *Saquetti* habilita para hacer una interpretación en favor del interés casacional objetivo a los efectos de la admisión del recurso, pero, una vez admitido, como aquí ha ocurrido en virtud de auto de la Sección Primera de 30 de abril de 2025, es obvio que corresponde a la parte justificar que las sanciones impuestas cumplen los *"criterios Engel",* entre otros, que sea una sanción grave, y argumentar cumplidamente sobre el pronunciamiento desestimatorio de la sentencia de instancia. En efecto, el

derecho a la doble revisión judicial de la declaración de culpabilidad o condena que se contiene en el artículo 2 del Protocolo nº. 7 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales -CEDH-, no modifica -en este caso- la perspectiva jurídica con que se ha de acometer la pretensión invalidatoria ejercitada frente a las sanciones, pues, como se ha expuesto, en aras de la estricta observancia de dicha doctrina - y del derecho que contiene- se admitió el recurso de casación y se hizo efectivo, con ello, el derecho del recurrente a esa doble revisión jurisdiccional de la sanción administrativa, pero una vez admitido corresponde a la recurrente argumentar cumplidamente sobre el pronunciamiento desestimatorio de la sentencia impugnada en casación. En otras palabras, la mera invocación de la doctrina Saquetti no permite a este Tribunal Supremo, una vez garantizada la doble revisión judicial de la sanción, adoptar frente al asunto una posición diferente, más abierta, que la que se hubiera acometido fuera del ámbito reconocido en aplicación de aquella doctrina.

En el caso que se enjuicia se advierte que la recurrente se ha limitado a afirmar apodícticamente el cumplimiento de los *"criterios Engel"* y a aseverar que los escritos y pruebas aportados no fueron valorados por la Sala de instancia o lo fueron de forma irrazonable e ilógica, pero sin efectuar en el escrito de interposición una argumentación impugnatoria y un esfuerzo dialéctico suficiente como para demostrar que, a la postre, los acuerdos de imposición de sanción -que se encuentran en el origen del recurso- se proyectan sobre una conducta no culpable o, en general, son ilícitos porque se ha sancionado sin motivos para ello.

FJ 4º.- Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que en el procedimiento sancionador abreviado iniciado con anterioridad a la terminación del procedimiento de regularización del que trae causa, los derechos del interesado se satisfacen plenamente mediante la notificación de la propuesta de resolución y la concesión de plazo para alegaciones, incluso si esa propuesta se formula y notifica antes de la liquidación.

En los casos, como el examinado en este recurso, en que el acuerdo sancionador es en todo coincidente con la propuesta de resolución que había sido

notificada al interesado con indicación de sus derechos a alegar, aportar documentos y otros medios para su defensa, no ha lugar a otorgar un nuevo trámite de audiencia, aunque la propuesta hubiera sido notificada antes de notificarse el acuerdo de liquidación al que está vinculado el procedimiento sancionador.

Solo será necesario que se emita una nueva propuesta de sanción adecuada a la liquidación y se otorgue un nuevo trámite de audiencia cuando se produzca una rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección, que afecte a los elementos esenciales del derecho de defensa y que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado.

PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN: RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA. VALOR DE COSA JUZGADA: HABIÉNDOSE DICTADO SENTENCIA JUDICIAL FIRME EN UN PROCESO INICIADO POR SILENCIO DE LA ADMINISTRACIÓN, ÉSTA NO PUEDE DICTAR RESOLUCIÓN EXPRESA QUE CONTRAVENGA EL SENTIDO DEL FALLO AL ESTAR VINCULADA EN TODO CASO POR LO RESUELTO EN VÍA JUDICIAL (TS, SENTENCIA 08.06.2026, RECURSO Nº. 7469/2023; PONENTE: MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS)

FJ 2º.- Cuestión de interés casacional

2.1.- Por auto de 3 de octubre de 2024, se declaró que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en *«determinar si le es dable a un órgano económico-administrativo resolver una reclamación en sede de alzada de forma extemporánea cuando el acto desestimatorio presunto que nació como consecuencia del transcurso del plazo máximo para resolver fue confirmado en vía judicial por sentencia que devino firme.*

Precisar si la Administración se encuentra vinculada, en todo caso, por lo resuelto en vía judicial y solo puede resolver en un sentido coincidente con el plasmado en la sentencia o mediante el archivo del procedimiento o si, por el contrario, existe algún margen de disponibilidad que permita estimar la pretensión del administrado.

En el caso de que prime lo resuelto en sentencia y sea intangible, por mor del efecto de cosa juzgada, tal decisión, aclarar qué efectos tiene un acto administrativo declarativo de derechos y dictado en clara oposición al fallo de la sentencia. En

particular, si resulta ejecutable una vez alcance firmeza o la administración puede enervar su ejecutividad sin necesidad de obtener su revocación. [...]».

2.2.-Se identificaron como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 222 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC); 102 y 103 de la Ley 29/1998, de 13de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA); 17.2 de la Ley 6/1985, de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial (LOPJ); 21, 38, 39 y 98 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Común de las Administraciones Públicas (LPCAP); 239.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA),sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

(…)

FJ 5º.- Derecho a la tutela judicial y ejecución de sentencia

5.1- Como ha reconocido el Tribunal Constitucional, **dentro del derecho a la tutela judicial efectiva se encuadra la plena ejecución de lo decidido como una suerte de doble manifestación de esta garantía constitucional**. Desde sus primeros pronunciamientos, entre los que podemos recordar la STC 1/1981, 67/1984, se dijo que *«el derecho a la tutela judicial en la que se integra el derecho a la ejecución "se califica por la nota de efectividad" en nuestra Constitución (...), luego tutela judicial y su efectividad, se complementa con la ejecución de lo decidido por el órgano jurisdiccional. O dicho de otro modo no se pueda hablar de tutela judicial efectiva, si la sentencia o auto no se lleva a su efectivo cumplimiento, con las salvedades de imposibilidad material o jurídica. (...)* ***La ejecución de las Sentencias -en sí misma considerada- es una cuestión de capital importancia para la efectividad del Estado social y democrático de Derecho*** *que proclama la Constitución -art. 1 -, que se refleja -dentro del propio Título Preliminar- en la sujeción de los ciudadanos y los Poderes Públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, cuya efectividad -en caso de conflicto- se produce normalmente por medio de la actuación del Poder Judicial - arts. 117 y siguientes de la Constitución - que finaliza con la ejecución de sus Sentencias y resoluciones firmes. Por ello, difícilmente puede hablarse de la existencia de un Estado de Derecho cuando no se cumplen las Sentencias y resoluciones judiciales firmes [...]».* La ejecución

debe llevarse a cabo como puntualizó la STC 158/1987 sin *«condicionamientos que dificulten o entorpezcan, la posibilidad de que lo resuelto por los órganos judiciales sea cumplido en sus propios términos (...) Esto relega a la inconstitucionalidad, por vulneración del derecho fundamental, aquellos requisitos, formalidades y limitaciones que comprometen su ejercicio de tal forma que no resulten comprensibles a la luz de una ponderación razonable y proporcionada delos valores acogidos en la Constitución [...]».*

5.2.-De modo que **la tutela judicial no se cumple solo con garantizar el acceso a la jurisdicción, requiere que lo fallado se lleve a su efectivo cumplimiento.** En este sentido la STC 32/1982 destacó que *«[E]l derecho a la tutela judicial efectiva que dicho artículo (24,1 CE) consagra no agota su contenido en la exigencia de que el interesado tenga acceso a los Tribunales de justicia (...) Exige también que el fallo judicial se cumpla y que el recurrente sea repuesto en su derecho y compensado, si hubiere lugar a ello, por el daño sufrido; lo contrario sería convertir las decisiones judiciales y el reconocimiento de los derechos que ellas comportan en favor de alguna de las partes, en meras declaraciones de intenciones.[...]».*

Esta completitud del derecho a la tutela judicial es coincidente con la intangibilidad, no mutación de lo fallado y respeto de la cosa juzgada del artículo 222 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (LEC). Es una senda de la que nadie puede apartarse, ni tan siquiera quien dictó la sentencia, porque como advirtiera la STC 1/1997*«[e]l derecho a la ejecución impide que el órgano judicial encargado de ella, aunque sea el mismo que dictó la Sentencia, se aparte de lo mandado en el pronunciamiento a cumplir o se abstenga de adoptar las medidas necesarias para conseguirlo [...]».*

FJ 6º.- Valoración de la Sala

6.1.-Tras poner de manifiesto el alcance y sentido que la ejecución de sentencia tiene en el orden constitucional, daremos respuesta al debate en los términos en los que nos pide en el auto de admisión.

6.2.-A nadie se le escapa que nos encontramos ante una situación o ante una de las consecuencias que se pueden producir por los mecanismos en los que se inspira nuestro sistema de revisión.

Por un lado tenemos el juego del silencio administrativo ante la falta de una respuesta expresa de la Administración a la hora de resolver un recurso, que opera como presupuesto habilitante para que el interesado entienda desestimada su pretensión impugnatoria y pueda acudir a la jurisdicción; y por otro, el efecto de cierre del debate que se le atribuye a la sentencia cuando adquiere firmeza, con el alcance y vinculación que tiene con el derecho a la tutela judicial efectiva, como ya hemos anticipado.

6.3.-En particular en el ámbito de la revisión tributaria tanto el artículo 225.5, como el artículo 240.1 de la LGT, atribuyen al transcurso del mes para la reposición o del año en las reclamaciones económico-administrativas, entre otros efectos, que se *«podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente [...]».* En sede jurisdiccional el artículo 104.1 de la LJCA establece que *«luego que sea firme una sentencia, el letrado o letrada de la Administración de Justicia lo comunicará en el plazo de diez días al órgano previamente identificado como responsable de su cumplimiento, a fin de que, recibida la comunicación, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo [...]».*

La previsión de obligatoriedad en el cumplimiento de lo fallado, además de la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional a la que ya nos hemos referido, lo ha corroborado el Legislador con la previsión que introdujo la LJCA de 1998 en el artículo 103.4, cuando advierte que *«serán nulos de pleno derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sentencias, que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento. [...]».*

6.4.-El marco legal al que nos referimos, aplicable al presente recurso y no a las sentencias que la recurrente dice infringidas, nos conduce a reconocer que **ninguna resolución, acto o decisión de la Administración puede contradecir el sentido de una sentencia, y cuando así lo hiciere incurre en una causa de nulidad de pleno derecho.** Y esta previsión no tiene que ver con el sentido de la sentencia o el alcance del fallo, ni con la naturaleza del acto, favorable o no a los intereses de alguno de los litigantes. En todo caso, lo que se oponga a lo fallado es nulo de pleno derecho por expresa previsión legal.

En el supuesto que enjuiciamos se da la fatal circunstancia que, cuando se dictó la extemporánea resolución del TEAC favorable a los intereses de la entidad, pero

fuera del plazo que prevé el artículo 240.1 en relación con el 241.4 de la LGT para la alzada, ya se había dictado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, el 21de octubre de 2016, una sentencia desestimatoria que adquirió firmeza y le fue comunicada al TEAC el 7 de julio de 2017.

Desde ese momento, con la comunicación de la firmeza de la sentencia, el órgano de revisión no podía ni debió dictar resolución alguna, puesto que el debate ya había sido zanjado por una sentencia firme. La resolución dictada por el TEAC el 13 de julio de 2017, al margen de su sentido y de su alcance, estaba viciada de nulidad conforme a lo establecido en el artículo 103.4 de la LJCA en la medida que se oponía a lo fallado por sentencia firme por la Sala de instancia.

Nada de esto hubiera ocurrido, si la resolución del órgano de revisión se hubiera dictado antes del pronunciamiento de la Sala, dando lugar por vía de satisfacción extraprocesal a la estimación de la pretensión impugnatoria instada en vía jurisdiccional, pero no fue así.

6.4.-La sentencia de instancia motivó y explicó las razones por las que desestimó el recurso que ha dado lugar al debate que ahora nos ocupa. Tampoco incurrió en la incongruencia omisiva que denuncia XXX y también argumentó cuáles eran las razones por las que se apartaba de la jurisprudencia invocada por la interesada.

Corroboramos que, en el presente caso, no le es aplicable la jurisprudencia citada por la actora, porque se dictó bajo el régimen jurídico de la LJCA de 1956 que en materia de ejecución de sentencia no contemplaba una previsión como la recogida en el artículo 103.4 de la vigente, y que de manera taxativa no permite el dictado de un acuerdo, acto o resolución que contravenga el sentido de un fallo firme.

Estas razones que son expresión de la intangibilidad del fallo y de la seguridad jurídica, hacen estéril que, en estos momentos y en una situación procesal como a la que se ha sometido el debate, entremos a valorar las razones de fondo de la liquidación cuestionada y el eventual acierto de la decisión de la Administración revisora por contraposición a la sentencia dictada por la Sala de TSJ de Castilla y León, Sala de Burgos el 21 de octubre de 2016, que desestimó del recurso contencioso-administrativo que XXXX dedujo contra el acuerdo de la Comunidad Autónoma.

FJ 7º.- Fijación de doctrina

7.1.- Tras los anteriores razonamientos estamos en condiciones de responder a la pregunta que nos hace el auto de admisión.

Fijamos como doctrina que, tras el dictado de una sentencia firme que ha tenido lugar en un proceso iniciado por silencio de la Administración, la Administración no puede dictar resolución expresa que contravenga el sentido del fallo. La Administración está vinculada, en todo caso, por lo resuelto en vía judicial y solo puede resolver en un sentido coincidente con el plasmado en la sentencia o mediante el archivo del procedimiento.

Lo resuelto por sentencia firme y por lo tanto intangible con valor de cosa juzgada, no puede ser contravenido por un posterior acto declarativo de derechos que se oponga al fallo.

7.2.- La sentencia impugnada no se opone a la doctrina que fijamos, por lo que debemos confirmarla íntegramente y desestimar el recurso de casación.

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

RESERVA DE INVERSIONES EN CANARIAS (RIC). MATERIALIZACIÓN: A EFECTOS DE MATERIALIZAR LA RIC LLEVADA A CABO POR UNA SOCIEDAD QUE ABSORBE A OTRA ENTIDAD, LA ABSORBENTE NO PUEDA IMPUTARSE COMO PROPIAS LAS INVERSIONES REALIZADAS POR LA ABSORBIDA CON ANTERIORIDAD AL PROCESO DE FUSIÓN POR ABSORCIÓN (TS, SENTENCIA 06.04.2026, RECURSO Nº. 0094/2024; PONENTE: RAFAEL TOLEDANO CANTERO)

FJ 6º.- El juicio de la Sala.

El artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias configura **la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) como un requisito material, esencial y tasado**, que exige que las cantidades dotadas se inviertan en el plazo máximo de tres años desde el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio de la dotación. **El precepto**

delimita expresamente las categorías cerradas de inversiones aptas, excluyendo cualquier interpretación extensiva o analógica, en coherencia con la naturaleza incentivadora y excepcional del beneficio fiscal.

El precepto exige que la materialización se efectúe mediante:

(i) inversiones iniciales en inmovilizado material o intangible nuevo, destinadas a la creación, ampliación, diversificación o transformación sustancial de establecimientos;

(ii) adquisición de inmovilizado usado, sometida a condiciones reglamentarias de afectación y aptitud económica;

(iii) creación de puestos de trabajo, en los términos desarrollados reglamentariamente; y (iv) materialización indirecta mediante la suscripción de acciones o participaciones en entidades que operen en Canarias, bajo exigentes requisitos de mantenimiento, afectación y correspondencia entre la inversión y los proyectos aptos.

Además, todas las inversiones en que se materialice la RIC deben permanecer en funcionamiento durante los plazos previstos en el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, y cumplir tanto los requisitos formales como sustantivos establecidos en la normativa de desarrollo.

El régimen del artículo 27.4, por tanto, impone una **trazabilidad estricta entre la dotación, la inversión realizada y el mantenimiento posterior**, excluyendo mecanismos de materialización no previstos por el legislador o que desdibujen la identidad entre el sujeto que dota, el que invierte y el que mantiene.
La pretensión de XYZ de materializar su propia RIC con inversiones ejecutadas por las sociedades absorbidas con anterioridad a la fusión es improcedente. El artículo 27 LREF estructura el incentivo en una secuencia (dotación seguida de materialización y mantenimiento de la inversión), que **exige trazabilidad subjetiva y objetiva**: **la misma entidad que dotó ha de materializar, destinando sus cantidades reservadas a sus inversiones aptas**, sin que proceda extender por analogía vías no previstas (art. 14 LGT). La posibilidad de que reservas dotadas por la entidad absorbida sean después materializadas y mantenidas, dentro del plazo por la entidad absorbente no es equiparable a lo que pretende XYZ, a saber, que su

dotación para RIC, se entienda materializada con las inversiones que sin dotación previa a RIC, hizo AAA. Efectivamente, en el caso que nos ocupa, las inversiones de 2015 fueron realizadas y facturadas por AAA (y BBB aunque las de esta se aplicaron en parte a su propia RIC) antes de la inscripción registral, cuando mantenían personalidad propia y sin que existiera en dichas entidades dotación de RIC; no cabe, por tanto, reputar las inversiones de AAA a efectos de materializar la RIC de XYZ, sin perjuicio de su eventual aptitud para DIC conforme apreció la Inspección y confirmó la sentencia recurrida.

Tampoco ampara la tesis de la recurrente el artículo 84 LIS: la subrogación que regula es continuista (traslada derechos y obligaciones ya nacidas de la transmitente y, en su caso, la materialización pendiente de su propio beneficio fiscal), pero no convierte hechos económicos pasados, realizados por quien en ese momento era un tercero, en inversiones propias del adquirente, ni retrotrae la identidad del sujeto inversor a un momento anterior a la inscripción.

La invocada retroacción contable (NRV 21.ª 2.2.2 PGC) únicamente imputa resultados a efectos contables, careciendo de virtualidad para alterar la titularidad civil o fiscal de las inversiones; no legitima, pues, "atribuir" a XYZ las inversiones de AAA anteriores a la fusión. Finalmente, la materialización indirecta a través de entidades es una excepción tasada del art. 27.4.D LREF, sometida a estricta conexión y control; fuera de ese cauce reglado, no existe cobertura legal para "trasladar" materializaciones entre sociedades por la sola vía de la fusión, además de que está sujeto a la misma secuencia temporal que se ha descrito, y que no se cumple en este caso.

FJ 7º.- Doctrina que se fija y resolución de las pretensiones.

En suma, la sentencia impugnada aplica correctamente el art. 27 LREF y el art. 84 LIS, por lo que el recurso de casación debe ser desestimado declarando como doctrina jurisprudencial que**,** a efectos de materializar la reserva para inversiones en Canarias llevada a cabo por una sociedad que absorbe a otra entidad, la absorbente no pueda imputarse como propias las inversiones realizadas por la absorbida con anterioridad al proceso de fusión por absorción.

RESERVA DE INVERSIONES EN CANARIAS (RIC). MATERIALIZACIÓN: CABE APRECIAR UNA INTENCIÓN ARRENDATICIA AUNQUE NO HAYA HABIDO ARRENDAMIENTO EFECTIVO POR CAUSAS NO IMPUTABLES AL ARRENDADOR, PERO DEBE ACREDITARSE EN TODO CASO UNA ACTIVIDAD QUE PONGA DE MANIFIESTO LA VOLUNTAD DE PONER EN ARRENDAMIENTO LOS INMUEBLES (AN, SENTENCIA 16.04.2026, RECURSO Nº. 2343/2020; PONENTE: ENRIQUE GABALDÓN CODESIDO)

FJ 5º.- En segundo lugar, las resoluciones impugnadas consideran incorrectamente materializada la RIC dotada con cargo al resultado de los ejercicios 2005 y 2006, porque los bienes inmuebles en los que se materializó la RIC no entraron en funcionamiento, por no estar arrendados en la fecha en la que finalizaba el plazo máximo legal para la materialización de la RIC.

La demanda alega que acreditó debidamente que los inmuebles de la entidad CCC -mediante los que la demandante, AAA, materializó su RIC- se encontraban afectos a la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles desde el momento en el que los adquirió y puso en el mercado para su arrendamiento.

Entiende la demandante que bastaría al efecto la disponibilidad de los inmuebles y la actividad que realizó para alquilarlos.

Se trata en definitiva de prueba, que corresponde a la demandante (art.105 LGT), del arrendamiento de los inmuebles o al menos del despliegue de una actividad para arrendarlos, pese a la cual no pudieron arrendarse por causas ajenas a la demandante. Las pruebas que aportó, y sobre las que insiste la demanda, achacando a las resoluciones que no las consideren, están referidas a que CCC es una sociedad que tiene por objeto el alquiler de gran número de inmuebles, contando con la estructura organizativa personal y material para la actividad de arrendamiento de inmuebles, que ejerce esa actividad con carácter permanente, y que los bienes afectos a la misma se encuentran en pleno funcionamiento.

Lo afirmado sobre el objeto de la actividad de CCC no se negó en ningún momento, lo que se rechaza por la liquidación y el TEAC es que esa actividad no sirve para acreditar la materialización de la RIC cuestionada, que debería consistir en acreditar el arrendamiento, al menos la actividad suficiente para arrendar los 11 inmuebles específicos en los que se materializaría la RIC y que no se acredita de forma alguna.

La demanda se refiere a que los contratos de gestión con inmobiliarias para el arrendamiento de los inmuebles de CCC fueron suscritos en agosto del ejercicio 2008, un mes después de la adquisición de los inmuebles, sitos todos ellos en el edificio EEE, lo que pondría de manifiesto de manera clara e inequívoca que os inmuebles adquiridos por CCC tenían por destino su arrendamiento efectivo y que se afectaron a la actividad de la Sociedad, entrando en funcionamiento desde que se ofrecieron en el mercado para su alquiler.

Además, la demanda alega otras pruebas de la actividad destinada al arrendamiento: publicidad en los medios de comunicación (prensa escrita, digital, radio, televisión, etc.) de los inmuebles objeto del contrato situados en la Urbanización UUU; y gestión de las visitas a los inmuebles por parte de los interesados en el arrendamiento; copias de contratos de arrendamiento de inmuebles; fotografías de anuncios de alquileres.

Pero la liquidación (pp.31 y ss), examinó las mismas pruebas (contratos de alquiler, de gestión, publicidad) y concluye: *"...el cuadro aportado lo que pone de manifiesto es que al día de la fecha (finales de julio de 2013) de los inmuebles objeto de la operación efectuada el 16/06/2008 que se pretenden materialización de la RIC/05 y de la RIC/06 dotada por AAA (que consisten en 10 plazas de garaje, 10 apartamentos, 5 locales comerciales y 6 oficinas) sólo se han alquilado al día de la fecha dos locales comerciales (los nº 2 y 3), que son los que -por su coste precisamente se admiten por la Inspección al objeto de materializar dichas reservas, por cuanto se aportan contratos de alquiler de 01/05/2010 (por lo que se afectan a la materialización de la RIC/06). El fin del plazo de materialización vence el 31/12/2009 (RIC/05) y a 31/12/2010 (RIC/06), con lo que el cuadro aportado pone de manifiesto que a finales de julio de 2013 (es decir, tres años y siete meses después del fin del plazo de la RIC/05 y dos años y siete meses después del plazo de la RIC/06, únicamente se han alquilado los dos mismos locales ya admitidos por la Inspección). (...) dado el tiempo transcurrido, no se prueba que el ofrecimiento en alquiler haya sido continuado, y, sobre todo, puede deducirse que los precios de dicho alquiler no se han intentado ajustar a la demanda. Lo cual, al margen de otras consideraciones, no permite descartar un propósito especulativo a la espera del mero trascurso del período de mantenimiento y, en todo caso, pone en evidencia que no se ha intentado el alquiler de forma lo suficientemente activa dentro del plazo de materialización. (...)".*

No sólo la carga de la prueba incumbía a la demandante, sino que estaba también de su lado la facilidad probatoria. Admitido que pudiera materializarse la RIC con la actividad suficiente para el arrendamiento de los inmuebles, fácilmente la demanda hubiera podido aportar la documentación sobre la actividad arrendaticia, indicando los inmuebles objeto de esta RIC que fueron arrendados, y las actuaciones que se llevaron respecto de ellos. Mantiene en cambio la confusión con la actividad de CCC y sus 51 inmuebles (de los que sólo se aportaron 5 contratos de arrendamiento a la Inspección), impidiendo conocer si efectivamente existieron arrendamientos o una actividad destinada al arrendamiento de los inmuebles discutidos, no de otros, o si, como indica la liquidación, los inmuebles arrendados son pocos y, en lo que se refiere a estos pocos arrendados, el lapso temporal tan dilatado entre la fecha en que deberían de haber estado alquilados y la fecha en que lo fueron de forma efectiva, evidencia la falta de una diligencia activa.

La sentencia de 1 de julio de 2020 rec. 118/2017, que también se cita en esta alegación, resolvió otro recurso de la misma demandante sobre el cumplimiento de los requisitos exigidos por el art. 27.4 de la Ley 19/1994 sobre otras RIC. Aunque conectados, son supuestos de hecho distintos entre los que no cabe extender sin más el fallo.

Esta Sala ha interpretado de forma muy favorable para la inversión en Canarias la existencia de una intención arrendaticia de quien realiza tal actividad económica, de modo que pueda aceptarse que se ha dado cumplimiento a los requisitos de la RIC cuando no ha podido tener lugar el arrendamiento por causas no imputables al arrendador, existiendo una voluntad de ponerla en el mercado inmobiliario, como v.g. en época de recesión económica (así SAN de fecha 31.5.2019, recurso 769/2015 o 19.12.2019, recurso 687/2016 de la Sección 2ª, o de 5.4.2017, recurso 262/2015 , de la Sección 4ª), siguiendo el precedente de la STS de 22.3.2012, recurso 2998/2008.

Pero en este caso no se acredita una actividad para poner en arrendamiento los inmuebles, no pudiendo entenderse que se produjera la puesta en funcionamiento de las inversiones realizadas.

El recurso debe ser desestimado al ajustarse a derecho las resoluciones impugnadas (art.70.1 LJCA)

TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO). COMPROBACIÓN EN EL ÁMBITO DEL IVA (IGIC) DE LOS SALDOS PENDIENTES DE COMPENSAR DERIVADOS DE PERIODOS PRESCRITOS CUANDO SE APLIQUEN A PERIODOS NO PRESCRITOS: POSIBILIDAD CONTEMPLADA Y AMPARADA POR LA LGT SIN QUE HAYA QUE HACER UNA INTERPRETACIÓN LITERAL Y NOMINALISTA (TS, SENTENCIA 23.07.2026, RECURSO Nº. 5852/2023, PONENTE: RAFAEL TOLEDANO CANTERO)

FJ 5º.- El juicio de la Sala.

A) La reforma introducida por la Ley 34/2015 y la autonomía de la potestad comprobadora

La cuestión controvertida exige partir de la profunda modificación introducida por la Ley 34/2015 en el régimen jurídico de las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria. Dicha reforma respondió expresamente a la voluntad del legislador de superar las incertidumbres interpretativas suscitadas en torno a la posibilidad de verificar créditos fiscales originados en períodos respecto de los cuales había prescrito el derecho a liquidar. Así resulta con claridad del Preámbulo de la Ley 34/2015, que pone de relieve la necesidad de **enfatizar la distinción conceptual entre el derecho a liquidar y la potestad de comprobar e investigar**, aclarando que la prescripción del primero no comporta, por sí sola, la extinción de la segunda.

Esta finalidad normativa tuvo plasmación positiva tanto en el nuevo **artículo 66 bis LGT** como en la modificación del **artículo 115 LGT**. El legislador partió de una idea central: mientras el derecho a determinar la deuda tributaria mediante liquidación está sujeto al plazo general de prescripción, la potestad comprobadora posee una función distinta y autónoma, destinada a verificar la correcta aplicación del ordenamiento tributario en relación con obligaciones todavía susceptibles de regularización. En consecuencia, la producción de efectos fiscales en ejercicios no prescritos justifica que la Administración pueda examinar hechos, actos o créditos

originados en períodos anteriores respecto de los cuales haya desaparecido la posibilidad de liquidar.

Este entendimiento resulta además coherente con la evolución de la jurisprudencia de esta Sala, que ya había afirmado, con anterioridad a la reforma, que la potestad comprobadora no se identificaba con el derecho a liquidar y que no quedaba comprendida entre los derechos expresamente sometidos a prescripción por el artículo 66 LGT. La Ley 34/2015 no crea *ex novo* dicha diferenciación, sino que la incorpora expresamente al texto legal y la dota de una regulación específica respecto de los créditos fiscales.

La reforma introducida por la Ley 34/2015 se apoyó en la doctrina jurisprudencial que había ido afirmando la autonomía de la potestad de comprobación respecto del derecho a liquidar. En particular, las SSTS de 5 de febrero de 2015 (rec. cas. 4075/2013 - ES:TS:2015:861), de 26 de febrero de 2015 (rec. cas. 4072/2013 -ES:TS:2015:876) y de 23 de marzo de 2015 (rec. cas. 682/2014 ES:TS:2015:1120) declararon que las facultades de comprobación e investigación previstas en el artículo 115 LGT constituyen una potestad administrativa distinta del derecho a determinar la deuda tributaria mediante liquidación y, por ello, no quedan sometidas al plazo general de prescripción del artículo 66 LGT, pudiendo proyectarse sobre hechos, actos u operaciones realizadas en ejercicios prescritos cuando tales actuaciones resulten necesarias para regularizar ejercicios no prescritos en los que aquéllos despliegan efectos fiscales. Esta línea doctrinal quedó expresamente acogida por el legislador, cuyo Preámbulo afirma que la reforma pretende aclarar que la prescripción del derecho a liquidar no afecta al derecho a comprobar e investigar y resolver los problemas interpretativos surgidos en materia de créditos fiscales, compensaciones y deducciones.

La jurisprudencia posterior ha confirmado esa orientación y ha reforzado el alcance del artículo 66 bis LGT. Así, las SSTS de 22 de julio de 2021 (rec. cas. 1118/2020 - ES:TS:2021:3131), de 11 de marzo de 2024 (rec. cas.8243/2022 - ES:TS:2024:1583) y de 7 de junio de 2024 (rec. cas. 7974/2022 - ES:TS:2024:3152) han destacado que la reforma de 2015 instauró un régimen específico para la comprobación de créditos fiscales, sometido al límite temporal de diez años previsto en el artículo 66 bis, diferenciándolo claramente de la prescripción del derecho a liquidar. Más recientemente, la STS de 2 de abril de 2025 (rec. cas. 8998/2022 - ES:TS:2025:1439) ha reiterado que la Ley 34/2015 otorgó cobertura

legal expresa a la posibilidad de comprobar hechos, operaciones y créditos fiscales procedentes de ejercicios prescritos cuando producen efectos en ejercicios no prescritos, rechazando que ello vulnere la seguridad jurídica y subrayando que el legislador optó deliberadamente por reforzar las facultades comprobadoras de la Administración mediante la separación conceptual entre liquidación y comprobación. En conjunto, esta evolución jurisprudencial muestra que **el artículo 66 bis LGT constituye la plasmación normativa de una doctrina consolidada** que admite la comprobación de créditos fiscales proyectados sobre ejercicios futuros, aun cuando su origen se encuentre en períodos respecto de los cuales haya prescrito el derecho a liquidar.

Desde esta perspectiva, la premisa de la que parte la recurrente no puede ser compartida. La prescripción de los períodos 1T, 2T y 3T de 2015 impedía a la Administración practicar liquidación respecto de dichos períodos, pero no resolvía por sí sola la cuestión relativa al saldo de IVA que seguía desplegando efectos en el 4T/2015. El objeto de la controversia no reside en determinar si aquellos períodos podían ser regularizados -cuestión a la que debe responderse necesariamente en sentido negativo-, sino en establecer si el crédito fiscal que el obligado tributario pretende incorporar a un ejercicio no prescrito puede ser objeto de comprobación. Confundir ambas cuestiones equivaldría a identificar la potestad comprobadora con el derecho a liquidar, precisamente la identificación conceptual que la reforma de 2015 quiso desterrar.

Debe añadirse que el artículo 115.1 LGT, en su redacción vigente, contempla expresamente la posibilidad de que las actuaciones de comprobación e investigación afecten a ejercicios o períodos respecto de los cuales se hubiese producido la prescripción prevista en el artículo 66.a) LGT, siempre que dicha comprobación resulte precisa en relación con derechos no prescritos. La norma, por tanto, no considera la prescripción como un obstáculo absoluto para la actividad comprobadora, sino únicamente para el ejercicio del derecho a liquidar. Esta previsión perdería buena parte de su eficacia si se entendiera que cualquier crédito fiscal nacido en un ejercicio prescrito queda automáticamente blindado frente a toda comprobación futura, incluso cuando continúe siendo utilizado en ejercicios abiertos a regularización.

La interpretación sostenida por la recurrente conduciría, además, a una consecuencia difícilmente conciliable con la finalidad de la reforma: bastaría el

transcurso del plazo de prescripción del período de origen para transformar en intangible cualquier crédito fiscal posteriormente proyectado sobre ejercicios no prescritos. Sin embargo, precisamente para evitar ese resultado y asegurar la correcta determinación de las obligaciones tributarias futuras, el legislador introdujo el régimen especial del artículo 66 bis LGT.

B) Los saldos de IVA pendientes de compensación y su encaje en el artículo 66 bis LGT.

La cuestión central del recurso no radica, en rigor, en la posibilidad abstracta de comprobar hechos producidos en ejercicios prescritos, sino en determinar si los saldos de IVA pendientes de compensación quedan comprendidos en el ámbito objetivo del artículo 66 bis LGT.

La respuesta ha de partir de la finalidad que inspiró la reforma introducida por la Ley 34/2015. Como pone de manifiesto el Preámbulo de dicha Ley, el legislador quiso resolver los problemas interpretativos que venían suscitándose en relación con la comprobación de determinados créditos fiscales y con la legalidad de su compensación, deducción o aplicación en ejercicios posteriores. A tal efecto, la reforma incorpora una regulación específica dirigida precisamente a aclarar que la prescripción del derecho a liquidar no determina por sí sola la imposibilidad de comprobar aquellos elementos tributarios que continúan proyectando efectos en períodos posteriores abiertos a regularización.

Resulta especialmente significativo que el Preámbulo se refiera expresamente a los "créditos fiscales" como objeto de la reforma. La utilización de esta expresión revela que la preocupación del legislador no estaba vinculada a una concreta técnica liquidatoria ni a la terminología empleada por cada tributo, sino a una realidad económica y jurídica común: la existencia de derechos o ventajas fiscales generados en un período y cuya eficacia se proyecta sobre ejercicios posteriores.

Es precisamente esa naturaleza proyectada en el tiempo la que justifica la conservación de las facultades comprobadoras dentro de los límites establecidos por el propio artículo 66 bis LGT. La recurrente sostiene que la regulación legal se refiere a "bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación", mientras que en el IVA lo que se traslada de un período a otro no son propiamente cuotas, sino un saldo resultante del exceso de cuotas soportadas deducibles sobre cuotas devengadas.

Sobre esta diferencia terminológica edifica la tesis de que los saldos de IVA quedarían al margen del régimen instaurado por el artículo 66 bis.

Ciertamente, la mecánica liquidatoria del IVA presenta singularidades respecto de otros tributos. El artículo 99 de la Ley del IVA configura un sistema en el que el sujeto pasivo deduce las cuotas soportadas y, cuando éstas exceden de las devengadas, genera un saldo susceptible de compensación o devolución en períodos posteriores. Sin embargo, **la cuestión debatida no puede resolverse atendiendo exclusivamente a la nomenclatura empleada por el legislador tributario, sino a la naturaleza jurídica y funcional de la figura examinada**.

Desde una perspectiva sustancial, el saldo pendiente de compensación, ya lo hemos dicho, constituye un auténtico crédito fiscal del que el contribuyente pretende beneficiarse en ejercicios futuros. Su utilización produce un efecto inmediato sobre la cuantificación de la deuda tributaria correspondiente al período no prescrito en el que dicho saldo se aplica. Bajo esta consideración funcional, la situación presenta plena analogía con otros créditos fiscales cuya comprobación contempla expresamente el artículo 66 bis LGT.

Sin embargo, la referencia legal a "cuotas" del referido precepto no puede interpretarse de forma aislada ni puramente literal. Los saldos pendientes de compensación en el IVA participan de esa misma naturaleza económica y funcional, quedando sometidos al régimen específico previsto en el artículo 66 bis LGT. Esos "saldos" no son sino cuotas de IVA que no han podido ser compensadas, ni han sido objeto de solicitud de devolución en periodos anteriores, y se proyectan sobre el ejercicio o periodo en que se pretende su compensación o devolución.

Esta interpretación resulta, además, la única plenamente coherente con la sistemática de la reforma. Si se aceptase que los saldos de IVA quedan excluidos del artículo 66 bis por el mero hecho de que la Ley del impuesto emplea la expresión "saldo" en lugar de "cuota", se produciría una fragmentación carente de justificación del régimen de comprobación de los créditos fiscales, introduciendo una diferencia de trato que no encuentra apoyo ni en la letra ni en la finalidad de la norma. El legislador quiso establecer una regulación común de los créditos fiscales proyectados sobre ejercicios futuros; no existe indicio alguno de que pretendiera excluir precisamente aquellos que se manifiestan en forma de saldo a compensar en el IVA.

La comprobación controvertida responde, además, a una exigencia inherente a la propia regularización del período no prescrito. Cuando el contribuyente incorpora al 4T/2015 un saldo procedente de ejercicios anteriores, la determinación correcta de la deuda tributaria correspondiente a dicho trimestre exige necesariamente verificar la existencia y cuantía de ese crédito fiscal. Impedir cualquier examen del saldo arrastrado equivaldría a imponer a la Administración la obligación de aceptar sin comprobación un elemento determinante de la liquidación de un período respecto del cual conserva íntegramente su derecho a liquidar. Tal resultado sería incompatible con el diseño del artículo 66 bis LGT y con la finalidad de garantizar la correcta aplicación del sistema tributario en los ejercicios no prescritos.

Por ello debemos concluir que los saldos de IVA pendientes de compensación constituyen, a los efectos del artículo 66 bis LGT, créditos fiscales susceptibles de comprobación cuando se proyectan sobre períodos no prescritos y su verificación resulta necesaria para determinar correctamente la obligación tributaria correspondiente a dichos períodos. La prescripción del ejercicio de origen impide liquidar ese ejercicio; no impide comprobar el crédito fiscal que continúa desplegando efectos en un ejercicio posterior abierto a regularización.

FJ 6º.- La doctrina jurisprudencial.

Como culminación de todo lo expuesto, establecemos como doctrina jurisprudencial que, tras la reforma introducida por la Ley 34/2015 y la incorporación del artículo 66 bis de la Ley General Tributaria, la Administración tributaria puede comprobar, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, los saldos pendientes de compensación o excesos de cuotas soportadas deducibles sobre las cuotas devengadas generados en períodos respecto de los cuales haya prescrito el derecho a liquidar, cuando dichos saldos, en cuanto constituyen créditos fiscales, se apliquen en períodos posteriores no prescritos cuya regularización exija verificar su realidad y cuantía, todo ello dentro de los límites y condiciones establecidos en el artículo 66 bis de la Ley General Tributaria.

La sentencia recurrida ha aplicado correctamente los preceptos legales concernidos, de conformidad con el criterio expresado como doctrina jurisprudencial, por lo que el recurso de casación ha de ser desestimado.

TRIBUTOS CEDIDOS A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. TEORÍA DE LA "DOBLE TRANSMISIÓN" EN LAS SUCESIONES ENCADENADAS EN LAS QUE UNO DE LOS LLAMADOS A SUCEDER FALLECE SIN HABERLA ACEPTADO NI REPUDIADO: LOS HEREDEROS DEL TRANSMITENTE (SEGUNDO CAUSANTE) NO HEREDAN LOS BIENES DEL PRIMER CAUSANTE DE MANERA DIRECTA DE ÉL, SINO A TRAVÉS DE LA HERENCIA DEL TRANSMITENTE (SEGUNDO CAUSANTE) (TS -SALA DE LO CIVIL[2]-, SENTENCIA 03.06.26, RECURSO Nº. 3733/2021; PONENTE: MARÍA DE LOS ÁNGELES PARRA LUCÁN)

FJ 3º.- Decisión de la sala. Admisibilidad del recurso. Existencia de interés casacional notorio. Revisión de la doctrina de la sala sobre el art. 1006 CC.

1. La sala aprecia que concurre un interés casacional notorio, porque la cuestión jurídica que plantea el recurso está generando debate y dudas en la práctica, lo que afecta a la seguridad jurídica.

   De ahí la conveniencia de que la sala, reunida en pleno, se pronuncie acerca de si en el caso de que determinados herederos suceden por derecho de transmisión, el valor de la herencia del primer causante debe computarse para determinar la legítima respecto del transmitente-segundo causante, y si es necesaria la intervención de los legitimarios del transmitente, y en particular de su cónyuge viudo, en la partición de la herencia del primer causante.

2. Los escritos presentados por las partes en este recurso se hacen eco de buena parte de los argumentos que se vienen manejando por la doctrina y los operadores jurídicos para defender las principales tesis que se mantienen acerca de la forma en la que el transmisario sucede en la primera herencia.
   Somos conocedores de que, además, existen autorizadas opiniones que ofrecen respuestas diferentes, incluso entre quienes parten de los mismos presupuestos dogmáticos, frente a otros problemas prácticos que se suscitan en torno a esta cuestión (así, entre otros, por lo que se refiere a la capacidad sucesoria del transmisario, la colación de las donaciones recibidas, la

[2] Aunque se trate de una sentencia del orden civil, se considera relevante por los efectos que puede tener en el ámbito jurídico-tributario.

adquisición de los legados, la responsabilidad por las deudas, las relaciones con las reservas, la situación de los legatarios de parte alícuota, o las facultades de los contadores partidores).

3. **Hasta el dictado de la sentencia del pleno 539/2013, de 11 de septiembre**, con alguna excepción doctrinal, **se venía entendiendo con normalidad que los herederos del transmitente (segundo causante) no heredaban los bienes del primer causante de manera directa de él, sino a través de la herencia del transmitente.**

   La sentencia 539/2013, de 11 de septiembre, se apartó de esta doctrina. La sentencia se ocupaba de un caso en el que se discutía si el contador-partidor de la herencia de la primera causante, al hacer las correspondientes adjudicaciones, debía individualizar las cuotas correspondientes a cada uno de los transmisarios, o si, por el contrario, era suficiente formar un único lote correspondiente al transmitente. La sentencia declaró que el cuaderno particional debía individualizar la cuota que correspondía a cada uno de los herederos del segundo causante y su respectiva concreción en los bienes y derechos que les resulte adjudicados participar. Pero además, al entender que la solución del problema concreto que debía resolver dependía de esta cuestión, también fijó como doctrina jurisprudencial que *«aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente».*

   El problema ha sido que, a partir de la mencionada sentencia, se han venido manteniendo diferentes interpretaciones acerca de las conclusiones que deben extraerse de la doctrina de que los transmisarios que aceptan la herencia de transmitente y ejercen el *ius delationis* que forma parte de esa herencia, en lugar de heredar a través de la herencia del transmitente, heredan directamente al primer causante.

   Ello ha dado lugar a distorsiones en la práctica notarial y registral, lo que genera inseguridad jurídica. Se ha advertido que en distintas resoluciones administrativas, entre las que se encuentra la que da lugar a este recurso de casación, aunque el órgano administrativo insiste en que respeta la doctrina

jurisprudencial, alcanza soluciones que se apartan de los efectos que, a juicio de la mayoría de la doctrina y de los operadores jurídicos, produciría la aplicación estricta de la doctrina que declara sentar la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre.

4. En atención a lo anterior, y mientras el legislador no acometa una reforma del derecho de sucesiones que clarifique la cuestión, **la sala, reunida en pleno, considera que debe precisar su interpretación del art. 1006 CC para ajustarla a la que venía siendo doctrina dominante hasta la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre, es decir, la conocida como teoría clásica o de la doble transmisión**.

   A juicio de la sala, **tal interpretación no solo es coherente con la regulación positiva del denominado *«ius transmissionis»*** y con los principios que inspiran la regulación del derecho sucesorio en el Código civil en otras instituciones, sino que, **además, y sobre todo, más allá de rígidos dogmatismos, permite alcanzar soluciones socialmente más adecuadas y justas para los problemas que con más frecuencia se suscitan en la práctica**. En particular en la determinación de los derechos de terceros en relación con la herencia del transmitente y, más concretamente, como sucede en este caso, para el cálculo de la cuota legal usufructuaria del cónyuge viudo del transmitente.

   El art. 1006 CC prevé que *«por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía».* La sala considera que si la ley ordena que perviva la delación a la herencia del primer causante pese al fallecimiento del llamado como heredero, y que «pase» a los suyos, es decir, a sus herederos, «el mismo derecho» que él tenía, es precisamente porque son herederos del transmitente, de modo que necesariamente sucederán al primer causante por mediación del transmitente. De tal manera que los transmisarios suceden al primer causante a través de la herencia del transmitente (segundo causante), en la que se integra la masa hereditaria que le correspondía al transmitente en la herencia del primer causante.

5. La consecuencia que deriva de lo anterior es que, en este caso, **para el cálculo de la legítima de la viuda del transmitente, hay que computar los bienes que le correspondían a su difunto esposo en la herencia de su madre y, por tanto, y a estos**

efectos, es precisa la intervención de la viuda en la partición de la herencia de la primera causante.

En consecuencia, casamos la sentencia recurrida, desestimamos el recurso de apelación y, por las mismas razones, desestimamos íntegramente la demanda interpuesta (…).