DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Sección coordinada por

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

INTRODUCCIÓN

En esta ocasión, en la sección de doctrina administrativa, además del resumen de la doctrina de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio que se contiene en las contestaciones a las consultas tributarias (cuyo contenido íntegro puede ser consultado en la página web http://www.gobiernodecanarias.org/tributos), se inicia el resumen de las principales consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda sobre aquellos aspectos de la ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que tienen incidencia en el Impuesto sobre Sociedades (IS), en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), y cuyo contenido íntegro puede ser consultado en la página web http://www.aeat.es/.

A su vez, se inicia en este número el análisis y comentario de algunas de las contestaciones a las consultas sobre los tributos REF, que consideramos de gran interés para la comprensión de determinados conceptos que se manejan en el Impuesto.

Lejos de conformarse con ello, la edición de la revista tiene previsto incorporar, en próximas entregas, los criterios que se vayan poniendo de manifiesto tanto por las Juntas Superior y Territoriales de Hacienda en materia de tributos REF, como los de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central, en aquellos aspectos de los incentivos contenidos en la mencionada ley 19/1994, de 6 de julio, que afectan a la tributación del IS, IRPF e IRNR.

CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA, HACIENDA Y COMERCIO EN EL SEGUNDO SEMESTRE DEL EJERCICIO 2002

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

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

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

Localización. Establecimiento permanente

Palabra clave: contrato de depósito

- La existencia de un contrato de "depósito o almacenamiento" y distribución de mercancías, importadas y entregadas por el propio consultante dentro del ámbito de aplicación espacial del IGIC, presupone la consideración del bien inmueble sobre el que recaiga el objeto de dicho contrato como establecimiento permanente a efectos del Impuesto. La importación de dichas mercancías se encuentra sujeta al IGIC, y en su caso, al AIEM, considerándose importador el destinatario de los bienes, mientras que la posterior entrega de los mismos a sus clientes constituye una operación interior igualmente sujeta al IGIC, siendo sujeto pasivo la sociedad consultante, establecida en las Islas Canarias, que entrega el bien, no produciéndose en esta operación interior la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991. (Fecha de salida: 12/11/2002; página web: referencia nº 551)

Exenciones en operaciones interiores

Palabra clave: comerciante minorista, transformación.

– El consultante realiza dos actividades, por una parte "venta menor de aceites, grasas y lubricantes para vehículos", que puede tener la consideración de comerciante minorista si cumple las condiciones establecidas en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991 y por tanto resultase tales entregas exentas del IGIC en virtud de lo dispuesto en el artículo 10.1.27º de la misma Ley; y por otra parte, una ejecución de obra mobiliaria, que en todo caso tendrá la consideración de entrega de bienes, consistente en el cambio de aceite, y venta e instalación de pastillas de freno y baterías. Sin embargo, la consideración de esta última actividad como entrega de bienes no implica la aplicación de la exención prevista en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, dado que tal actividad supone la entrega de un producto previa instalación, tratándose por tanto de una operación de transformación impropia del concepto de comerciante minorista que establece la normativa del IGIC, por lo que se trata de operaciones sujetas y no exen-

tas del IGIC.(Fecha de salida: 04/09/2002; página web: referencia nº 520)

Palabra clave: Registradores de la Propiedad

– Se encuentran sujetas y no exentas del IGIC las operaciones consistentes en la inscripción, anotación o cancelación de embargos realizados por registradores de la propiedad y mercantiles, a solicitud de Administraciones Públicas que se encuentren obligadas legalmente al pago de los honorarios devengados por las mismas. (Fecha de salida: 04/11/2002; página web: referencia nº 541)

Palabra clave: multipropiedad

– Es de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.22 de la Ley 20/1991 a las segundas y ulteriores entregas de partes indivisas de edificaciones, incluidas aquellas que corresponden a regímenes preexistentes a la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias, cuando tengan lugar después de terminada la construcción o edificación del edificio en que se constituyen, con las limitaciones previstas en el propio artículo 10.1.22 y sin perjuicio de que el sujeto pasivo pueda renunciar a la misma de conformidad con lo establecido en el artículo 10.4 de la propia Ley 20/1991, de cumplir los requisitos previstos para ejercer dicho derecho. (Fecha de salida: 04/07/2002).

Base imponible en operaciones interiores

Palabra clave: rappels.

– No es correcto formalizar los rappels concedidos a un cliente en la factura de una operación de entrega de bienes posterior a través de la minoración del importe de la compra de otros productos, sino que debe realizarse a través de una factura rectificativa expedida por el proveedor, donde no es necesario especificar las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del año a que se refieran, conforme al segundo párrafo del artículo 9.3 del Real Decreto 2402/1985. Todo lo expresado no obsta para que el cliente pueda abonar a su proveedor la diferencia entre la contraprestación de la operación de adquisición de bienes –y el IGIC correspondiente– y el descuento concedido.

Asimismo, si la concesión de un rappel implica la devolución de cantidades por parte del proveedor al cliente, por medio de talón, transferencia o efectivo, ello no supone la realización de un nuevo hecho imponible del IGIC (no siendo procedente la emisión de factura alguna por parte del cliente por el importe que percibe en concepto de rappel). En cualquier caso, se trata de una modificación de la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22.5.2º de la Ley 20/1991, debiendo proceder como se indica en el párrafo anterior. (Fecha de salida: 3/7/2002; página web: referencia nº 494).

Palabra clave: subvenciones

– No deben incluirse en el concepto de contraprestación las subvenciones de capital y aquellas subvenciones de explotación para asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficits de explotación, todo ello en la medida en que dichas subvenciones no responden a contraprestación alguna por la prestación de servicios

o entregas de bienes por parte del beneficiario hacia el órgano otorgante. (Fecha de salida: 05/11/2002; página web: referencia nº 540).

Palabra clave: quiebra

– En el supuesto de que el destinatario de una operación sujeta al IGIC no haya abonado, total o parcialmente, las cuotas repercutidas y exista un auto judicial de declaración de quiebra de éste con posterioridad al devengo de la operación, el sujeto pasivo podrá reducir la base imponible en la parte correspondiente al IGIC repercutido no abonado, siempre y cuando la reducción se realice antes del duodécimo día anterior a la celebración de la Junta de Examen o reconocimiento del crédito y tampoco después de la aprobación del Convenio si se realizara con anterioridad a dicha Junta. En el supuesto de que haya sido objeto de declaración el importe de la cuota de IGIC repercutida y no abonada por el destinatario, el sujeto pasivo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido, conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Dos.5. tercer párrafo, letra a), de la ley 20/1991. No cabe la reducción de la base imponible, aún en el supuesto de existencia de auto judicial de declaración de quiebra, cuando se está ante los supuestos previstos en el artículo 22.8.1º y 2º de la Ley 20/1991.

Por último, si queda sin efecto la declaración de quiebra, el sujeto pasivo que haya reducido la base imponible, deberá rectificarla nuevamente al alza. (Fecha de salida: 04/11/2002; página web: referencia nº 556)

Tipos impositivos

Palabra clave: anexo IV

– Teniendo en cuenta que la justificación de la introducción del Anexo IV es evitar en determinados productos una sobreimposición IGIC/AIEM, cuando la entrega de un bien no está sujeta a AIEM no pueden ser aplicados los tipos impositivos recogidos en el citado Anexo. (Fecha de salida: 18/07/2002; página web: referencia nº 511)

Palabra clave: elementos complementarios periódicos

– La importación de bienes consistentes en videocasetes que se entregan conjuntamente con periódicos o revistas que no contienen fundamentalmente publicidad, estará gravada al tipo impositivo del cero por ciento del IGIC, siempre y cuando, además de importarse al mismo tiempo que los periódicos o revistas a los que acompañarán en la entrega interior, su precio, unitariamente considerado, no supere el precio del periódico o revista entregado con aquél, y los citados elementos constituyan una unidad funcional con el periódico o revista, perfeccionando o complementando su destino. (Fecha de salida: 01/08/2002; página web: referencia nº 512)

Palabra clave: agua

– No es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.a) de la Ley 20/1991 al arrendamiento de vehículos de transporte de personal a empresas dedicadas a la captación, producción o distribución de agua, incluido el personal de inspección de los servicios

de agua, al no existir una relación directa entre las necesidades de transporte de personal de dichas empresas y las actividades de captación, producción y distribución de agua (Fecha de salida: 03/09/2002; página web: referencia nº 526)

Palabra clave: agua

– No es aplicable el tipo cero del IGIC a las obras de infraestructura de saneamiento y alcantarillado, ya que no puede contemplarse dentro del concepto de entrega de aguas, puesto que dicho servicio es posterior a los procesos descritos. No obstante, de tratarse de ejecuciones obras de infraestructura pública de alcantarillado en zona urbanas consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, será de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere la letra f) del mismo artículo citado anteriormente en concepto de ejecución de obra comunitaria. No se incluyen, en ningún caso, como obras de equipamiento comunitario de alcantarillado las de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de dichas infraestructuras. (Fecha de salida: 12/12/2002; página web: referencia nº 572)

Palabra clave: equipamiento comunitario

– Una piscina municipal no tiene la consideración de edificio y, en consecuencia, su ejecución no puede disfrutar de la aplicación del tipo cero, prevista para la construcción de equipamiento comunitario. (Fecha de salida: 25/10/2002; página web: referencia nº 538)

Deducciones y devoluciones

Palabra clave: vehículos

– Las cuotas soportadas del IGIC por un contrato de arrendamiento de un vehículo (renting) para el ejercicio de una actividad profesional, son deducibles siempre que se garantice y se pueda probar, en una hipotética inspección tributaria, la utilización exclusiva del vehículo arrendado para desarrollar la actividad profesional. Asimismo se perderá el carácter de exclusividad y por tanto el derecho a la deducción en los supuestos de utilización compartida del vehículo para necesidades profesionales y privadas o de sus familiares. (Fecha de salida: 18/7/2002; página web: referencia nº 507)

ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS

Hecho imponible [1]

Palabra clave: bien inmueble por incorporación

– No se encuentra sujeta al AIEM la entrega de bienes inmuebles por incorporación, definidos éstos últimos en los términos previstos en el artículo 334.3º del Código Civil, es decir, aquellos "unidos a un

[1] Téngase en cuenta que la disposición adicional duodécima de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, ha modificado el artículo 67.2.1º de la Ley 20/1991, de manera que con efectos de 1 de enero de 2003 todas ejecuciones de obra que tengan por objeto la fabricación de bienes muebles corporales previo encargo del cliente no están sujetas al AIEM, por no tener la condición de entregas de bienes.

inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto"

A título de ejemplo, las entregas de puertas y ventanas de madera incluidas en la partida estadística 4418 del arancel aduanero de las Comunidades Europeas, elaboradas por un empresario, están en principio sujetas al AIEM, salvo que sean objeto de instalación en una obra realizada en un bien inmueble por dicho empresario, en cuyo caso no estarán sujetas al Arbitrio.

A tales efectos se considera un único bien aquel conjunto de elementos que tenga una evidente unidad funcional (por ejemplo, premarco, marco, tapajuntas, hojas, herrajes y demás elementos propios de una ventana de madera) aun en el supuesto de que alguno de dichos elementos pueda separarse del conjunto sin sufrir quebranto material, si bien dicho elemento, aisladamente considerado, no deberá tener funcionalidad propia. (Fecha de salida: 03/07/2002; página web: referencia nº 495).

Palabra clave: sujeción

– Únicamente están sujetas al AIEM las entregas e importaciones de bienes muebles corporales incluidos en un listado cerrado, en concreto el Anexo IV de la Ley 20/1991. Si bien respecto a las entregas de bienes el Arbitrio contiene otra peculiaridad: para que la entrega esté sujeta no sólo debe tratarse de un producto incluido en el Anexo IV, sino que debe haber sido producido por el sujeto pasivo (Fecha de salida: 05/07/2002; página web: referencia nº 499)

Palabra clave: prestaciones de servicios.

– Las prestaciones de servicios, tales como la reparación o instalación de puertas, muebles de cocina, armarios o ejecuciones de obras inmobiliarias en las que el coste de los materiales no alcance el 20 por 100 del precio de las mismas, no se encuentran sujetas al AIEM, al gravar dicho impuesto únicamente las entregas de bienes muebles corporales. (Fecha de salida: 18/07/2002; página web; referencia nº 511)

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

Incentivos a la inversión (artículo 25)

– Es de aplicación la exención del IGIC prevista en artículo 25 de la Ley 19/1994 en las entregas de bienes inmuebles sujetas a dicho Impuesto que tengan la consideración de bienes de inversión para sus adquirentes, siempre y cuando dichos adquirentes sean sociedades mercantiles domiciliadas en Canarias que realicen una ampliación de capital y cumplan el resto de requisitos establecidos en el citado artículo. Entre otros requisitos, los bienes inmuebles de inversión adquiridos no deberán afectarse a la actividad de arrendamiento, salvo que dicha actividad constituya el objeto social de la sociedad y además concurran las circunstancias recogidas en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (Fecha de salida: 04/11/2002; página web: referencia nº 549)

– La entrega de las viviendas y garajes no debe repercutir el IGIC, si el adquirente le entrega la declaración responsable citada en el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 25 de la Ley 19/1994.

En el supuesto de que la sociedad adquirente de los bienes exentos en aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994 haya entregado a la entidad consultante, transmitente de los mismos, una declaración en la que identifique los bienes de inversión y manifieste la concurrencia de los requisitos previstos en el citado artículo 25.2, dicha sociedad adquirente tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto en los términos previstos en el artículo 32 de la Ley General Tributaria. En el caso de que no se cumplan los citados requisitos o, cumpliéndose, quede ésta sin efecto, de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 25, deberá ser dicho sujeto pasivo sustituto, adquirente de los bienes, quien ingrese el gravamen que hubiera correspondido y su correspondiente interés de demora. No obstante, no se producirá la sustitución del sujeto pasivo cuando la causa de la improcedencia de la exención, con independencia de la citada declaración del adquirente, se ponga de manifiesto en la propia factura que documente la operación, como en el supuesto de transmisión de bienes que no tienen la consideración de bienes de inversión de acuerdo con lo establecido en el artículo 40.9 de la Ley 20/1991. (Fecha de salida: 02/12/2002; página web: referencia nº 559)

– La exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, sólo es posible aplicarla si, con anterioridad a la importación o adquisición de los bienes, el adquirente entrega al transmitente la declaración en la que identifique los bienes de inversión y manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en el citado artículo.

En consecuencia, la formalización posterior de una escritura complementaria a la originaria de compraventa, donde la entidad adquirente manifiesta y se acoge a los beneficios previstos en el artículo 25 citado (no habiéndolo hecho en el momento de elevación a público de la compraventa ni con anterioridad), no es válida para la aplicación de la exención del IGIC, prevista por el mencionado artículo 25 de la Ley 19/1994. (Fecha de salida: 12/12/2002; pagina web: referencia nº 573)

RESUMEN DE CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA RELATIVAS A LOS BENEFICIOS FISCALES DEL REF QUE AFECTAN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES AL IRPF Y AL IRNR

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

PRESENTACIÓN

En el presente número se pretende hacer un resumen de las principales consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda desde la entrada en vigor de la ley 19/94 de 6 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, hasta la actualidad, sobre aquellos aspectos de la misma que inciden en la tributación del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). Se irán analizando, para cada uno de los beneficios fiscales establecidos, y por temas concretos, los criterios mantenidos por el citado Centro Directivo en las distintas consultas. A este respecto hay que señalar que, en particular en el incentivo de la Reserva para Inversiones en Canarias, se observa un claro punto de inflexión en el criterio de las consultas antes y después del "Informe de la Comisión para el Análisis de los Problemas de la Aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias" evacuado en el seno de la propia Secretaría de Estado de Hacienda en diciembre de 2000; por ello en los casos en que haya habido un cambio de criterio expondremos el criterio inicialmente establecido y el criterio mantenido en la actualidad. Además hemos de aclarar que lo que aquí se analiza son las consultas de la DGT sin que, por tanto, se entren a examinar los posibles cambios derivados de las últimas modificaciones legislativas introducidas en la ley 19/94 por la ley 53/2002 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social cuya entrada en vigor se ha producido el 1 de enero del presente año 2003.

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (art. 27 ley 19/94)

Contribuyentes que pueden aplicar el régimen

El art. 27 no exige que la entidad que vaya a disfrutar de la RIC sea una entidad domiciliada en el archipiélago canario, sino que prevé la posibilidad de acogerse a él solamente en relación con los establecimientos situados en Canarias. (Consulta nº 126/97 de 27/01/97, y consulta V0021/2001 de 25/04/2001)

Personas físicas que determinan su base imponible en régimen de estimación directa simplificada

Los sujetos pasivos del IRPF que determinen sus rendimientos netos en régimen de estimación directa, normal o simplificada, podrán beneficiarse de la RIC, siempre que asuman la carga de llevar contabilidad en la forma exigida por el Código de Comercio. No es suficiente la llevanza del libro registro de bienes de inversión. (Consulta V0026/00 de 08/03/2000, consulta nº180/2001 de 02/02/2001, y consulta V0021/2001, de 25/04/2001)

Personas físicas que realizan actividades profesionales

Criterio inicial: Sólo pueden acogerse a la RIC las personas físicas que realicen actividades empresariales, no los profesionales. (Consulta nº1557/97 de 11/07/97, consulta V0010/97 de 22/10/97, y consulta V0016/97 de 17/12/97)

Criterio actual: Tras la entrada en vigor de la ley 40/98, la referencia a actividades empresariales contenida en la ley 19/94 hay que entenderla realizada a "actividades económicas", que engloba tanto actividades empresariales como profesionales. Incluso puede extenderse tal interpretación a ejercicios anteriores a 1999 por el espíritu de la ley 19/94 y por pronunciamientos jurisprudenciales (Sentencia Aud. Nacional 8 abril 97) que admitió las dotaciones al FPI realizados por profesionales. Por supuesto, cuando un profesional dota la RIC deberá asumir la totalidad de las cargas y obligaciones derivadas de ella, incluida la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio. (Consulta V0026/00 de 08/03/2000, y consulta V0021/2001 de 25/04/2001)

Sujetos que no están obligados a llevar contabilidad

Los sujetos pasivos que no estén obligados a llevar contabilidad, ni por la normativa del propio impuesto ni por el C. Com., también podrán acceder al beneficio de la RIC, siempre que, no obstante, asuman la carga de llevar dicha contabilidad en la forma exigida por el C. Com. (Consulta V0026/00 de 08/03/2000 y consulta nº180/2001 de 02/02/2001)

Comunidades de bienes y entidades en régimen de atribución de rentas

Los derechos y obligaciones derivados de la dotación de la RIC se atribuirán a los socios o comuneros en la misma propor-

ción en la que éstos se atribuyen los rendimientos netos. La dotación a la RIC debe realizarla cada uno de los miembros de la comunidad, lo que exige llevar contabilidad de la parte proporcional de la actividad de la comunidad que le corresponda. La materialización de la reserva también deberá realizarla cada comunero, pudiendo invertir para ello, tanto en la actividad de la comunidad como en otra actividad que desarrolle de forma individual. (Consulta nº800/01 de 23/04/2001)

Sociedades transparentes de profesionales

Criterio inicial: La sociedad transparente de profesionales puede dotar RIC, sin embargo, sólo será válida la materialización en activos afectos al desarrollo de una actividad empresarial. (Consulta de17/02/97, consulta nº122/97 de 27/01/97, y consulta V008/97 de 15/10/97)

Criterio actual: Tras el cambio operado para los profesionales personas físicas por la consulta de 8/3/2000, ya no se exige la materialización en activos afectos a actividades empresariales. El concepto debe ampliarse a actividades económicas, que engloba tanto actividades empresariales como profesionales. (Consulta nº525/2000 de 09/03/2000, consulta nº978/00 de 26/04/2000)

Grupos consolidados

Con independencia de que se opte por el régimen de tributación consolidada, es cada sociedad del grupo la que debe dotar la RIC, con cargo a sus beneficios, y la que debe materializarla, sin que sea posible la inversión por otra sociedad del grupo, salvo que se haga mediante la suscripción de acciones prevista en la letra c) del 27.4. La transmisión de elementos en los que se materialice la RIC antes del plazo señalado en el art. 27 a entidades integrantes del mismo grupo de sociedades supone el incumplimiento del requisito de permanencia. (Consulta nº2121/99 de 11/11/99, consulta nº967/00 de 26/04/2000, consulta nº1154/00 de 22/05/2000, consulta nº1692/00 de 04/10/2000)

Operaciones de reestructuración empresarial. fusiones y escisiones

No se entiende vulnerado el 27.8 por el traspaso del patrimonio empresarial de persona física a sociedad si se acoge al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VIII de la ley 43/95. La sociedad constituida asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados. Será precisa la comunicación previa al Ministerio de Economía y Hacienda de la realización de la operación, es decir, de la aportación de la unidad económica para la constitución de la sociedad. En caso de incumplimiento de los requisitos establecidos para el disfrute de la RIC, la sociedad integrará en su base imponible las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la base en la declaración de la persona física, en el ejercicio en el que se produzca el incumplimiento de los requisitos. (Consulta de 12/12/95, consulta nº71/97 de 21/01/97)

Rentas que dan derecho a dotar la RIC. Beneficios obtenidos en Canarias

El concepto de establecimiento

Se remite al modelo de Convenio de doble imposición suscrito por España: lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad, sin que comprenda: instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes; depósito con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o de ser transformados por otra empresa; lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o recoger información para la empresa; lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o desarrollar actividades de carácter accesorio o auxiliar para la propia empresa. (Consulta de 21/06/95)

Actividades realizadas por los establecimientos situados en Canarias

Deberá determinarse cuáles son los ingresos que tienen su origen en el establecimiento permanente de los que deberán deducirse los gastos directos e indirectos que les sean imputables, sin que sea aceptable la consideración de que el 50% del total beneficio de la entidad corresponde a este establecimiento. (Consulta de 21/06/95)

La consulta de 25/04/2001 (V0021-2001) establece las siguientes conclusiones:

- Para delimitar la parte de beneficio que procede del establecimiento situado en Canarias se seguirá un criterio racional de reparto, como puede ser en proporción al coste total (directo, indirecto y una parte de los generales) incurrido en cada establecimiento.
- El beneficio procedente de los establecimientos situados en Canarias al que se refiere la norma será el derivado de las operaciones económicas realizadas efectiva y materialmente en ellos, lo que, con carácter general, exige acreditar unas condiciones mínimas con el territorio canario como son, la realización de la actividad económica con los medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento localizado en Canarias y que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario, es decir, que allí se realice la prestación a terceros mediante contraprestación generadora de beneficios.
- Las operaciones comerciales triangulares en las que entidades canarias compran bienes para revenderlos sin que las mercancías pasen materialmente por territorio canario pueden considerarse localizadas en Canarias si se han organizado, dirigido, contratado y facturado en el archipiélago. El mismo criterio establecido para las operaciones triangulares se aplicará a los servicios de intermediación en los que, igualmente, las mercancías no pasan materialmente por suelo canario.
- En el sector pesquero, las actividades pesqueras de altura deben considerarse localizadas en Canarias

cuando se realicen por entidades cuyos centros de dirección y gestión efectiva estén situados en Canarias con buques matriculados en las islas o que utilicen los puertos canarios como base habitual de avituallamiento y mantenimiento.

Rentas excluidas del beneficio fiscal

Todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas, empresariales o profesionales, deberán beneficiarse de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras. Sin embargo, deben quedar fuera de la base de cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redunda en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas. Esta circunstancia se apreciará en relación a los beneficios derivados de las inversiones en valores o inmuebles realizadas por las entidades que cumplan los requisitos del art. 75.1 a) de la LIS (sociedades de cartera o de mera tenencia de bienes). (Consulta V0021-2001 de 25/04/2001, consulta nº523/02 de 02/04/2002)

Limites cuantitativos. Dotación máxima de la RIC

Cálculo del limite para los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades

La RIC puede dotarse aplicando el porcentaje que determine el sujeto pasivo, con el límite del 90% de la parte del saldo acreedor de la cuenta de pérdidas y ganancias que no sea objeto de distribución, no sobre la base imponible. (Consulta nº 472/97 de 12/03/97)

Disminución de otras reservas

- La dotación de la reserva para acciones propias con cargo a la reserva por RIC supondría que ésta se estaría aplicando a un destino no previsto en la norma y por tanto debería procederse a su regularización según el 27.8. Si la reserva para acciones propias fuese dotada con cargo a otra reserva, ello no supondría vulneración del art. 27.2. (Consulta nº2000/98 de 29/12/98)

- La reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios, estando constituido el capital exclusivamente por aportaciones de los socios, sin que se hubiera producido capitalización de reservas, no tiene incidencia alguna en el cálculo de la reducción por RIC, ya que no hay detracción del conjunto de las reservas.(Consulta nº979/00 de 26/04/2000) [2]

[2] Sobre este punto debe tenerse en cuenta que con el artículo 10 de la ley 53/2002, el 30 de diciembre se modifica el apartado 2 del artículo 27 de la ley 19/94, que alude ahora a fondos propios, modificación que permite la capitalización de reservas o la compensación de pérdidas con cargo a reservas sin que dichas operaciones impliquen merma alguna en las posibilidades de dotar RIC.

- En la medida en que se repartan reservas a las que se había destinado el FPI se producirá una disminución del importe de las asignaciones a reservas del ejercicio a efectos del cómputo del límite de 90% del beneficio no distribuido para dotar la RIC. (Consulta nº1405/00 de 18/07/2000)

- Toda reducción de alguna partida de reservas que se traduzca en una disminución del importe del conjunto de las mismas, excluida siempre la de carácter legal, equivale, a efectos del cálculo del importe máximo del incentivo fiscal derivado de la dotación de la RIC, a una distribución del beneficio del ejercicio sobre el que se ha de practicar la reducción en la base imponible. Como es obvio, las únicas disminuciones de cuentas de reservas que no minorarán el importe agregado de las mismas serán las que tengan como destino el aumento de otra cuenta de reservas, excluida la legal. El periodo temporal durante el que es aplicable esta cautela legal es delimitado de manera expresa en la norma, alcanzando sólo al ejercicio cuya base imponible se redujo y al siguiente. (Consulta 523/02 de 02/04/2002)

La RIC en los pagos fraccionados [3]

A los efectos del cálculo del pago fraccionado del IS no se puede reducir la base en concepto de RIC, por representar ésta una aplicación del resultado del ejercicio y requerir su dotación la aprobación de la Junta General. (Consulta nº1136/00 de 18/05/2000, consulta nº1402/00 de 18/07/2000)

Requisitos y condiciones posteriores a la dotación. Materialización de la RIC

Requisitos temporales de la inversión

- La norma no exige que se invierta un porcentaje mínimo en cada uno de los tres años de plazo máximo establecido, por lo que será suficiente que, transcurridos los tres años, se haya materializado el importe total de la RIC dotada. (Consulta de 15/06/95)

- La inversión ha de entenderse realizada en el momento del perfeccionamiento del contrato de compraventa que es cuando se transfiere el dominio sobre la cosa vendida y que se produce con la entrega de los bienes, lo cual no se acredita por el simple documento privado del contrato de compraventa. Se entiende entregada la cosa cuando se ponga en poder y posesión del comprador, de manera que si la venta se hace mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivale a la entrega, si de la escritura no se desprende otra cosa. (Consulta nº480/97 de 12/03/97, consulta de 17/02/97, consulta nº1377/99 de 20/07/99)

- En el caso de construcción propia de inmuebles, la inversión se entiende realizada a medida que se va ejecutando la obra por el coste de la misma en cada periodo impositi-

[3] En este punto es necesario recordar que con efectos 1 de enero de 2002 entró en vigor la DA 16ª de la ley 43/95 que establece la posibilidad de tener en cuenta la dotación a la RIC en el cálculo de los pagos fraccionados para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que opten por la modalidad de pago fraccionado prevista en el art. 38.3 de la LIS.

vo. (Consulta nº480/97 de 12/03/97, consulta nº1377/99 de 20/07/99)

Plazo para invertir

Criterio inicial: La RIC se materializará en inversiones realizadas en el plazo de los tres años siguientes contados desde el último día del periodo impositivo del que procede el beneficio con cargo al que se realiza la dotación. Si la dotación de la RIC se realiza con cargo a beneficios de 1994, el plazo para materializar será desde 31 de diciembre de 1994 hasta 31 de diciembre de 1997. (Consulta de 11/04/95, consulta nº1377/99 de 20/07/99)

Criterio actual: No hay impedimento legal para entender que la inversión pueda realizarse desde la obtención de ingresos que proporciona capacidad para financiarla, sin necesidad de esperar a que la Junta General apruebe la distribución del beneficio. El plazo máximo para invertir comenzará a contarse desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva, es decir, del ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio. En definitiva, el sujeto pasivo podrá disponer de un plazo efectivo de hasta cinco años para materializar la RIC: el año de obtención del ingreso, el de dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último. (Consulta V0021/2001 de 25/04/2001).

Posibilidad de inversión anticipada [4]

No podrán materializarse anticipadamente las dotaciones a la RIC en inversiones realizadas en ejercicios anteriores a aquellos en los que se efectúe la dotación. (Consulta de 23/12/96, consulta nº687/97 de 07/04/97, consulta nº1453/97 de 01/07/97, consulta nº1377/99 de 20/07/99)

Fin del plazo para materializar la RIC. plazos especiales para los activos en curso

La regla general es que antes de la finalización del plazo máximo los activos fijos han de cumplir las condiciones establecidas en la norma, es decir, deben estar situados en el archipiélago canario y ser utilizados en el mismo al servicio de una actividad económica del sujeto pasivo, lo que exige su efectiva puesta en funcionamiento. No obstante, podrá apreciarse que no hay incumplimiento del mencionado requisito temporal cuando el sujeto pasivo, pese a tener una intención seria, confirmada por elementos objetivos, de materializar la RIC de manera inmediata o dentro del plazo de los tres años, no lo consiga por impedirlo las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción. En todo caso las inversiones deberán efectuarse sin solución de continuidad ni interrupciones anómalas imputables al sujeto pasivo, de tal manera que la duración del proceso

[4] Téngase en cuenta que el artículo 10 de la ley 53/2002, de 30 de diciembre, añade un nuevo apartado 10 en el artículo 27 de la ley 19/94 permitiendo inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la reserva.

inversor no deberá sobrepasar el plazo que por su naturaleza le corresponda. (Consulta V0021/001 de 25/04/2001)

Activos fijos empresariales

Los activos adquiridos han de ser necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo, de forma que sin ellos la actividad no podría desarrollarse igual. No entran, pues, en esta consideración los bienes que sin ser utilizados en la actividad empresarial, puedan ser una fuente de recursos. (Consulta de 15/06/95)

• *Activos usados: la mejora tecnológica*

- Se definen los activos usados como aquellos bienes que, con independencia de que hayan sufrido o no deterioro por el uso, hayan sido utilizados por un sujeto pasivo en una actividad empresarial. Los activos usados serán aptos para materializar la RIC cuando no se hayan beneficiado anteriormente del régimen de la RIC y cuando además supongan una mejora tecnológica, entendida como disminución del coste de producción unitario o mejora de la calidad del servicio.(Consulta nº1139/98 de 23/06/98)

- La compra de local usado no conlleva en los casos examinados (local adquirido por agencia de viajes y nave usada adquirida por empresa dedicada a la venta de material deportivo), disminución del coste de producción unitario ni mejora en la calidad del bien o servicio, sino que tiene efectos puramente cuantitativos de aumento del volumen de ventas, pero no cualitativos, por lo que no puede entenderse que haya mejora tecnológica. No obstante, las mejoras realizadas en el mismo, cuando impliquen mayor valor del inmovilizado material y estén contabilizadas, podrán afectarse a la materialización de la RIC. (Consulta nº684/97 de 08/04/97, consulta nº1965/98 de 16/12/98, consulta nº1197/97 de 13/07/99, consulta nº1198/97 de 13/07/99)

- La inversión en un complejo de apartamentos usados no supone mejora tecnológica y por tanto no es inversión apta para materializar la RIC. (Consulta V0053/2000 de 01/05/2000)

- El carácter tecnológico de la mejora concurrirá cuando la nueva utilidad conseguida con el activo usado adquirido consista en un avance, ventaja o solución de problemas concretos de tipo técnico, al servicio de los procedimientos o conocimientos empleados para el desarrollo de la actividad económica propia del sujeto pasivo o de su estructura comercial o logística. En el caso de que los bienes adquiridos sean los contemplados en el art. 2.2 del Real Decreto 241/1992 se podrán aplicar los criterios en él contenidos para facilitar al contribuyente la prueba de la existencia de una mejora tecnológica; estos criterios son la disminución del coste unitario o la mejora en la calidad de la prestación del servicio. En el caso de inmuebles usados destinados al almacenamiento o a oficinas, para considerar que cumplen el requisito de la mejora tecnológica será necesario que aporten una utilidad práctica novedosa y de tipo cualitativo, un avance de carácter técnico, sin que sea suficiente una simple expansión de la actividad. (Consulta V0021/2001 de 25/04/2001)

• *Rehabilitación de activos usados*

Criterio inicial: El edificio rehabilitado, por la parte de inversión nueva sí constituye materialización apta para la RIC. Por lo que se refiere al local usado, si del precio de adquisición del local, excluido el valor del suelo, la parte que corresponde al coste de rehabilitación es superior al resto del precio de adquisición, podremos decir que el local comercial, en la parte que corresponde exclusivamente a edificación, es fundamentalmente inversión nueva y por tanto, que estamos ante un activo material fijo nuevo, a los efectos tanto de la RIC como de la deducción por inversiones. (Consulta de 25/04/96)

Criterio actual: Si en el resultado final es cuantitativamente más importante el coste de la reforma realizada que el del activo usado adquirido que ha sido objeto de rehabilitación, podrá entenderse que la totalidad de la inversión realizada, incluida la adquisición del activo usado, lo ha sido en un activo nuevo. La comparación anterior se realizará considerando, por un lado, el valor del activo que se rehabilita, es decir, el coste de la construcción sin incluir el valor del terreno y, por otro, el coste de las obras realizadas. Si como consecuencia de dicha comparación toda la inversión en la construcción se considera realizada en una construcción nueva, el terreno accesorio a ella seguirá el mismo régimen y por tanto será materialización válida para la RIC. (Consulta V0021/2001 de 25/04/2001, consulta nº523/02 de 02/04/2002)

• *Terrenos*

Criterio inicial: Los solares y terrenos, incluso cuando se hayan adquirido para construir sobre ellos un inmueble que vaya a ser activo fijo de la empresa, por su propia naturaleza nunca pueden tener la consideración de activos fijos nuevos, por lo que para que puedan ser considerados como correcta materialización de la RIC es preciso que supongan mejora tecnológica. (Consultas de 31/01/96, 23/12/96, nº305/97 de 17/02/97, nº344/97 de 19/02/97, nº473/97 de 12/03/97, nº687/97 de 07/04/97, nº685/97 de 08/04/97, consulta nº1139/98 de 23/06/98, nº1377/99 de 20/07/99, 09/05/2000)

Criterio actual: En principio los terrenos son activos usados y, por tanto para que sean aptos para materializar la RIC deberán cumplir los requisitos exigidos a este tipo de bienes, es decir, no haberse beneficiado anteriormente de este régimen y suponer una mejora tecnológica. No obstante seguirán el régimen de los activos nuevos los terrenos que puedan considerarse accesorios de la construcción que sustenten, siempre que estas construcciones supongan materialización válida, as í como los que constituyan superficies nuevas, no preexistentes, creadas por la acción humana, tanto la adquisición de estas superficies antes de su primera utilización como la inversión realizada para conseguirlas.(25/04/2001 (V0021-2001))

• *Inmuebles destinados al arrendamiento*

- La adquisición de un local comercial y plaza de garaje de nueva construcción

para destinarse a la explotación en arrendamiento será materialización válida para la RIC si la actividad de arrendamiento puede considerarse actividad empresarial (requisitos del 40.Dos ley 18/91) y siempre que no haya vinculación con los arrendatarios. (Consulta de 17/02/97 (nº305/97)). En el mismo sentido: consulta de 17/02/97 (nº337/97) referida a una nave industrial.

- Local comercial usado destinado al alquiler contribuye únicamente a aumentar el volumen de negocio de la empresa, por lo que no constituye inversión apta para la RIC. (Consulta de 12/03/97 (nº474/97))

- La utilización de la parte de un local, en este caso un despacho de la oficina de farmacia, para desarrollar la actividad de arrendamiento, sólo es aceptable cuando la parte utilizada sea susceptible de aprovechamiento separado e independiente del resto. Para el cumplimiento del requisito de tener una persona empleada, no es suficiente que uno de los empleados de la farmacia dedique media jornada a gestionar la actividad de arrendamiento. Para probar el carácter empresarial de la actividad de arrendamiento no basta el cumplimiento de formalidades, es necesario que efectivamente se inicie la ordenación de los factores de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. (Consulta nº619/99 de 26/04/99)

- La compra de viviendas que son cedidas a una empresa inmobiliaria para su explotación en alquiler, no es inversión apta, pues no existe una actividad económica en la cesión de uso a terceros de los inmuebles adquiridos, dado que la gestión de dicha actividad no se realiza de forma directa. (Consulta nº2283/00 de 11/12/2000)

Otras: 06/10/99 (V0086/99)

- La construcción de un complejo hotelero para su explotación en régimen de multipropiedad, puede acogerse a la RIC, pues la cesión de uso se hace asumiendo una serie de obligaciones de prestación continuada de diversos servicios propios de la actividad de hostelería y por tanto, no se incumple el requisito del mantenimiento de la inversión. (Consulta nº1223/2001 de 21/06/2001)

- La actividad de arrendamiento se considerará una actividad empresarial cuando tal y como establece el art. 25.2 de la ley 40/98 del IRPF para su desarrollo se cuente, al menos con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. (25/04/2001 (V0021/2001))

• *Activos inmateriales*

Criterio inicial: Se excluye la posibilidad de materializar la RIC en activos inmateriales: La expresión "activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario" no hace alusión a cualquier clase de activo fijo o inmovilizado, sino a los activos fijos constituidos por bienes muebles o inmuebles tangibles, es decir, lo que se denomina inmovilizado material. (consulta nº1139/98 de 23/06/98)

- La Certificación Europea ISO 9002, aunque sea necesaria para el desarrollo de la actividad empresarial, no puede decirse que este situada o se haya recibido en el archipiélago canario, y por tanto, no puede considerarse adecuada materialización de la RIC. (Consulta 248/97 de 11/02/97)

- Las cantidades que un club de fútbol satisface por la adquisición de jugadores en concepto de derechos de traspaso, se califican por las Normas de Adaptación del PGC a las Sociedades Anónimas Deportivas como inmovilizado inmaterial, por lo cual dada su intangibilidad, no puede predicarse que esté situado o recibido en el archipiélago, por tanto no es un activo apto para materializar la RIC. (Consulta nº 376/99 de 23/03/99)

Criterio actual: Cuando el tipo de activo inmaterial permita asegurar de forma razonable que se localizan en Canarias los efectos económicos y sociales que se derivan de la explotación del mismo, garantizando así su utilidad para el desarrollo económico canario, su adquisición puede ser válida para la materialización de la RIC. En concreto podrán ser aptos los siguientes activos inmateriales: concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias y de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago, derechos de propiedad industrial que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o de su producto (en particular las patentes de invención, modelos de utilidad y modelos y dibujos industriales debidamente inscritos en el Registro de la Propiedad Industrial) así como las aplicaciones informáticas vinculadas a actividades económicas desarrolladas en Canarias. (25/04/2001 (V0021/2001))

- Obras de acondicionamiento en local arrendado en el que se desarrolla la actividad: En la medida en que las obras realizadas por la entidad consultante en el local arrendado tengan la consideración de activo inmaterial al ser económicamente significativas desde un punto de vista cuantitativo y cualitativo, de manera que sean objeto de recuperación en el plazo de duración del contrato, la inversión realizada en dichas obras se podrá considerar apta para materializar la RIC. (Consulta nº1287/02 de 12/09/2002)

• *Adquisición mediante leasing*

Si por las condiciones del contrato no puede caber duda sobre el posterior ejercicio de la opción de compra, la adquisición será adecuada materialización de la RIC aunque la consolidación de este derecho no se producirá hasta que no se ejercite dicha opción además de cumplirse el resto de los requisitos. (Consultas de 15/01/96, nº337/97 de 17/02/97, nº473/97 de 12/03/97)

• *Mejora y protección del medio ambiente canario*

- No puede entenderse que la adaptación de los terrenos que rodean el lugar donde la empresa desarrolla su actividad, para jardines, ni la introducción del riego

por goteo contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. (19/02/97 (nº344/97))

- Se entenderá que un activo fijo contribuye a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario cuando se encuentre entre los mencionados en el apartado 4 del art. 35 de la LIS y cumpla los requisitos allí establecidos, así como cuando contribuya al logro de objetivos de naturaleza medioambiental desarrollados en normas de carácter autonómico o local que tengan en cuenta las singulares características de las islas y sea adquirido y utilizado en ejecución de programas públicos de esta naturaleza. (25/04/2001 (V0021/2001))

Suscripción de deuda publica. Límite del 50% de las dotaciones

El límite del 50% al que se refiere la norma ha de calcularse sobre el importe total de la reserva que se puede dotar, no sobre la cantidad que haya sido efectivamente dotada o materializada. De esta forma, una vez adquirida la deuda pública en el plazo y condiciones legales y con el mencionado limite del 50% de la cantidad máxima a dotar en cada ejercicio, estará válidamente materializada la RIC así invertida, con independencia del uso que se haga del restante límite para la dotación o del destino que se de al resto de la dotación. (Consulta de 25/04/2001 (V0021/2001))

Suscripción de acciones de sociedades

La viabilidad de este tipo de materialización de la RIC se sujeta al cumplimiento de una condición: que la sociedad participada realice inversiones de las comprendidas en la letra a) del 27.4 y, además, respetando las condiciones fijadas en le referido precepto. (Consulta V0053/00 de 01/05/2000)

- *Plazo de la sociedad participada para invertir*

Criterio inicial: Las inversiones a realizar por la entidad participada deben realizarse en el plazo de los tres años a que se refiere el art. 27.4, y siempre con posterioridad a la ampliación de capital, no con anterioridad a la misma.(Consultas de 18/07/95, 09/04/97)

Criterio actual: La sociedad participada queda obligada a adquirir los activos que cumplan las condiciones del art. 27.4 a) antes de que acabe el plazo máximo del que disponía el sujeto pasivo que ha materializado su RIC a través de la suscripción de participaciones en el capital de aquélla. Sólo se podrán tener en cuenta las inversiones realizadas por la sociedad participada después de que su Junta General, o su Consejo de Administración, haya adoptado el acuerdo de aumentar capital, salvo que se pruebe la relación de causa-efecto de dicho aumento con inversiones ya realizadas en el mismo ejercicio fiscal. (25/04/2001 (V0021/2001))

Renovación de activos

Criterio inicial: La transmisión de los bienes adquiridos para materializar la

RIC antes del plazo de los 5 años implicará un incumplimiento del plazo de mantenimiento establecido en el art. 27.8, sin que se admita la sustitución de los activos vendidos por otros que se adquieran para terminar de cumplir el plazo. (Consulta de 15/01/96)

Criterio actual: En el caso de que, aunque no haya terminado la vida útil de los activos en los que se ha materializado la RIC, las circunstancias de la actividad productiva hayan convertido los activos en obsoletos o ineficientes haciendo obligada su sustitución por otros activos, se considerará no incumplido el requisito de mantenimiento exigido en el 27.5 a) si el importe obtenido por la enajenación de los activos se reinvierte de forma inmediata, en el mismo periodo impositivo, en la adquisición de otro activo fijo que lo sustituya y que reúna los requisitos exigidos para la materialización de la RIC. (25/04/2001 (V0021/2001))

Compatibilidades e incompatibilidades de la RIC

Bonificación por producción de bienes corporales

La RIC es compatible con la bonificación por producción de bienes corporales (art. 26 ley 19/94): el porcentaje de bonificación se aplicará sobre la parte de cuota correspondiente a los rendimientos que dan derecho a dicha bonificación, y que se determine una vez minorada la base imponible por la correspondiente dotación a la RIC. (Consultas de 06/11/96, 08/04/97 (nº685/97))

Incompatibilidad con la deducción por inversiones

El exceso de inversión efectuada sobre el saldo de la RIC podrá acogerse a la deducción por inversiones en activos fijos. (Consulta de 01/07/97)

Incompatibilidad con la exención por reinversión

Establecida la incompatibilidad entre RIC y exención por reinversión, no existe inconveniente en que un mismo bien sirva para materializar la RIC y los compromisos de reinversión del art. 127 del IS, siempre y cuando no se trate de los mismos importes. (Consulta nº 369/99 de 22/03/99)

Incompatibilidad con la deducción del art. 36 ter de la ley 43/95[5]

Las rentas obtenidas en la enajenación de elementos de inmovilizado que no se hayan integrado en la base imponible por aplicación de la reducción por dotación a la RIC, no formarán parte de la base de cálculo de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios contemplada en el art. 36 ter de la LIS. Dado que la reduc-

[5] Esta incompatibilidad ha sido expresamente incluida en el art. 27.2 de la ley 19/94 por la ley 53/2002 (en vigor desde 1 de enero de 2003)

ción por RIC no puede absorber la totalidad de la base imponible, las rentas a las que no haya afectado la reducción por RIC sí que se podrán acoger a la deducción del 36 ter. (Consulta nº 1031/02 de 05/07/2002)

BONIFICACION POR PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES (ART. 26 LEY 19/94)

Actividades a las que puede aplicarse

Es condición para gozar de la bonificación el que la entidad realice una actividad 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. Dichas circunstancias parecen apreciarse en las siguientes actividades:

- Artes gráficas: La impresión de texto o imágenes por cualquier procedimiento o sistema, para lo cual corta bobinas de papel, aplica colorantes e imprime los datos proporcionados por sus clientes. (Consulta nº2436/99 de 23/12/99 y consulta nº0005/00 de 10/01/2000). Sólo si además de la impresión se realizan otras operaciones como el corte de papel y el coloreado podrá considerarse que los bienes obtenidos son bienes producidos en una actividad industrial. (Consulta nº0003/00 de 07/01/2000)

- Fabricación de cabos para el amarre de buques y para el soporte de las redes de pesca partiendo de fibras ya hiladas que no fabrica, sino que compra. (Consulta nº2439/99 de 23/12/99)

- Elaboración artesanal y venta de cigarros puros, donde se parte de una materia prima, el tabaco en rama, que es manipulada para su transformación en un producto final, cigarros puros, apto para el consumo humano. (Consulta nº1916/00, de 30/10/2000)

- Fabricación de hormigones preparados y fabricación de diversos artículos derivados del cemento (Consultas nº2440/99 y nº2437/99, de 23/12/99)

- Carpintería metálica, donde se parte de una materia prima, básicamente aluminio, que es manipulada para su transformación en un producto final, puertas, ventanas, persianas, estructuras de cerramiento, etc. (Consulta nº2441/99, de 22/12/99 y consulta nº2282/00, de 11/12/2000)

- Producción de áridos mediante rotura de la roca y posterior proceso de pulverización, trituración y selección. (Consulta nº2438/99 de 22/12/99)

- Producción de energía eléctrica de origen eólico: La energía eléctrica a los efectos del IVA y del IGIC tiene la consideración de bien corporal. Puede tener una extensión limitada, puede producirse, aislarse y recogerse en acumuladores, puede ser medida, dividida y suministrada

y, su utilización es perceptible a nuestros sentidos, por tanto la venta de energía eléctrica producida por la propia empresa puede acogerse a la bonificación del art. 26 ley 19/94. (Consulta nº1419/99, de 27/07/99)

La bonificación, sin embargo, no será de aplicación a la actividad de reciclaje de metales viejos, ya que se trata de una actividad de mera manipulación y preparación de un producto que no supone la transformación del mismo. (Consulta de 14/11/96)

Redacción del art. 26 anterior al Real D-Ley 3/96

Con anterioridad al Real Decreto-Ley 3/96 de 26 de enero, la bonificación era aplicable a la exportación de bienes corporales producidos en Canarias. Mientras estuvo en vigor dicha redacción del artículo 26 se evacuaron las siguientes consultas de la DGT:

- Se considera asimilada a la exportación la entrega de equipos de pesca incorporados a los buques de pesca costera y de altura, incluyéndose dentro de estos equipos las malletas para las redes de pesca. (Consulta de 16/05/95)

- La bonificación alcanza a los rendimientos derivados de los envíos a otros Estados de la Unión Europea y al resto del territorio español. (Consulta 02/02/95 y 10/11/95)

BONIFICACION PARA ENTIDADES DE NUEVA CREACION (D.A. 5ª LEY 19/94)

Constitución de la sociedad entre la entrada en vigor de la ley 19/94 y el 31/12/1996. Promedio de plantilla

- Sociedad que se constituye en 1995 pero no inicia su actividad hasta 1996, fecha a partir de la cual contratará al personal. Considerando que el beneficio de la bonificación se concede también respecto de aquellas sociedades constituidas hasta el 31 de diciembre de 1996, debe concluirse que el hecho de que una sociedad se constituya con anterioridad a esa fecha y que no empiece a funcionar hasta 1996, no puede hacer a esta última de peor condición que a la constituida en el límite del plazo previsto por la norma. La entidad no podrá gozar de la bonificación hasta que no inicie su actividad, y será a partir del periodo impositivo en el que se produzca tal inicio, que deberá ser no posterior a 31 de diciembre de 1996, cuando deba cumplir el requisito de promedio de plantilla media en personas/año superior a tres e inferior a veinte. (Consulta de 26/03/96)

- Una sociedad constituida mediante escritura pública otorgada en 1996, aunque la inscripción en el Registro Mercantil se realizase en 1997, cumple el requisito de que haya sido constituida antes del 31 de diciembre de 1996. No obstante, como el alta en Seguridad Social de los cuatro trabajadores contratados inicialmente se produjo el 15 de enero de 1997 se concluye que, durante el tiempo transcurrido desde la fecha de constitución hasta el 15

de enero de 1997, no puede computarse ninguna persona contratada, lo cual es preciso tenerlo en cuenta ante el posible incumplimiento en 1996 del requisito del promedio de plantilla superior a tres e inferior a 20 trabajadores. (Consultas nº1404/2000, nº1406/00 y nº1409/00, de 18/07/2000)

Inversión en activos fijos nuevos superior a 15 millones antes de 31/12/97 (apartado 2 b) DA 5ª)

- No será válida como inversión de la sociedad constituida, la aportación en el acto de constitución de la misma de un chalet del que habían sido promotores los dos socios fundadores. (Consulta nº531/97 de 20/03/97)

- La adquisición de activos fijos nuevos en régimen de arrendamiento financiero, cuando por las condiciones económicas de la operación no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, constituye fórmula adecuada para entender cumplido el requisito de inversión señalado en el apartado 2 b) de la DA 5ª, por el valor al contado de los bienes objeto del contrato, aunque la consolidación de este derecho no se producirá hasta que no se ejercite la opción. (Consulta nº2525/00 de 28/12/2000)

- Empresario individual que realiza la actividad de transporte de mercancías entre las islas y que constituye con otras dos personas una sociedad mercantil para realizar, entre otras, la misma actividad. La nueva sociedad contrata a cinco trabajadores de los cuales dos ya trabajaban, temporalmente, en la actividad de la empresa individual. El empresario individual seguiría desarrollando su actividad, sin que haya traspaso de elementos afectos a la actividad de aquél. La DGT, en consulta de 22/12/94, entiende que la traslación de actividad económica no opera exclusivamente mediante el traspaso de activos afectos sino que abarca también la ordenación de recursos humanos, de manera que, al dedicarse la sociedad nueva a la misma actividad que la preexistente, no procede la aplicación de la bonificación de la DA 5ª.

- La adquisición por una entidad constituida, entre la entrada en vigor de la ley 19/94 y el 31 de diciembre de 1996, de un establecimiento situado en Canarias que llevaba más de seis meses cerrado, no se entenderá un incumplimiento del apartado 2 c) de la DA 5ª (no haberse ejercido la explotación económica anteriormente bajo otra titularidad), si durante esos seis meses lo que ha habido es un verdadero abandono de la actividad del anterior titular y no una mera paralización temporal de la misma. (Consulta nº341/97, de 19/02/97)

DEDUCCION POR INVERSIONES (Art. 94 ley 20/91 y DT 4ª ley 19/94)

Régimen aplicable en Canarias

- Para los periodos impositivos iniciados en 1996, el régimen de deducción por inversiones en Canarias, será el estableci-

do en la ley 43/95, con las especialidades en cuanto al tipo y al límite contenidas en el art. 94 de la ley 20/91, así como la especialidad consistente en extender dicha deducción a las inversiones en activos fijos usados en las condiciones establecidas en dicho artículo 94 y en el RD 241/1992. En los periodos impositivos iniciados en 1997 y posteriores, continuará aplicándose en Canarias la deducción contenida en la DA 12ª de la ley 43/1995. El tipo de deducción aplicable es del 25% del importe de las inversiones en activos fijos nuevos realizadas en el ejercicio, con un límite individual para este tipo de inversión del 50% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Asimismo podrán deducirse los importes del derecho a la deducción por inversiones acreditado en ejercicios anteriores pendientes de aplicación, con el límite individual establecido en cada caso, y un límite conjunto, para todos los tipo de inversiones, del 70%, que será independiente del que corresponda a las deducciones establecidas en el capítulo IV del título VI de la LIS.(Consultas: 21/04/97, 27/07/99, consulta nº989/00 de 27/04/2000, consulta nº1407/00 de 18/07/2000)

- Unión temporal de empresas que realiza durante 1998 inversiones en activos fijos nuevos para el cumplimiento de sus fines sociales. Aunque la base imponible de la UTE en dicho ejercicio sea cero y dado que en el régimen fiscal de su tributación, no existen limitaciones en cuanto a la imputación de bases imponibles negativas a los socios residentes, éstos podrán aplicar en su liquidación del IS correspondiente a 1998 la deducción por inversiones en activos fijos nuevos generada en la UTE. En todo caso, dicha deducción no podrá exceder del 50% de su cuota íntegra. En el supuesto de que la deducción no pueda ser aplicada en su totalidad en dicho periodo impositivo, podrá deducirse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos. (Consulta nº774/02 de 21/05/2002)

Inversión en activos usados

- La deducción por inversiones en Canarias se extiende a los bienes usados que no hayan gozado previamente de la deducción, en la medida que supongan una mejora tecnológica que, según el RD 241/1992, consiste en la disminución del coste de producción o mejora de la calidad. No puede entenderse como mejora tecnológica el aumento de dimensión de la empresa a través de la adquisición o apertura de nuevos supermercados, o a través de nuevos servicios de los ya existentes. En la medida en que los elementos usados adquiridos vengan a sustituir a otros de análogas características ya existentes en la empresa, no puede entenderse que incorporan una nueva tecnología a la empresa. Las inversiones realizadas en aparcamientos para los clientes en ningún caso darán lugar a la deducción, al no encontrarse los inmuebles entre las categorías previstas en el número uno del artículo 2 del Real Decreto citado. (Consulta de 21/04/95)

- La adquisición por parte de una naviera de buques usados será válida si se verifica que los buques adquiridos suponen de manera efectiva una evidente mejora tecnológica, es decir, una novedad en la tecnología utilizada por la empresa que supere a la que ofrecieran los buques a los que sustituyan. Ello ha de probarse acreditando que con la adquisición citada se ha producido una reducción de costes o un aumento de la calidad de los servicios, sin que sea suficiente el simple logro de aumentos de la producción o la diversificación de la misma. (Consulta nº1403/00 de 18/07/2000)

- En el caso de adquisición de un local comercial usado que es objeto de rehabilitación, si del precio de adquisición del local, excluido el valor del terreno, la parte que corresponde al coste de rehabilitación es superior al resto del precio de adquisición, podremos decir que el local comercial, en la parte que corresponde exclusivamente a edificación, es fundamentalmente inversión nueva y por tanto, que estamos ante un activo material fijo nuevo, a los efectos tanto de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos como de la RIC. (Consulta de 25/04/96)

Momento en que se entiende realizada la inversión

- Momento en el que se entiende realizada la inversión y que nace el derecho a la deducción por inversiones: el art. 218 del RD 2631/1982 (antiguo Reglamento del IS) establecía que las inversiones se entenderían realizadas en el periodo impositivo en el que entraran en funcionamiento, entendiéndose por tal, el momento en el que los elementos estuvieran a disposición del sujeto pasivo, siendo capaces de producir rendimientos con regularidad, con independencia del grado de utilización concreta al que fuera sometido. La DA 12ª de la ley 43/1995, vigente en Canarias para los periodos impositivos iniciados en 1996 y siguientes, establece como momento del cómputo el de la puesta a disposición del sujeto pasivo de dichos elementos. (Consulta nº1384/99 de 27/07/99 y nº1408/00 de 18/07/2000)

Compatibilidades e incompatibilidades

- No existe incompatibilidad con el régimen de diferimiento por reinversión del art. 21 de la LIS pero sí con la RIC. El sujeto pasivo podrá materializar la obligación de reinversión derivada del régimen de diferimiento previsto en el art. 21 de la LIS mediante la adquisición de los elementos patrimoniales a que se refiere ese mismo precepto y disfrutar, con ocasión de esa misma reinversión, de forma alternativa, de la deducción por inversiones o considerar que a través de la misma se ha producido la materialización de la RIC que hubiera sido dotada. (Consulta nº1698/00 de 04/10/2000)

Porcentaje en Canarias de la deducción por reinversión del art. 36 ter Ley 43/95

- Los porcentajes de deducción incrementados contemplados en el art. 94 de la

ley 20/91 se aplicarán sobre el nuevo sistema de deducciones allí donde éste es equivalente al del artículo 26 de la ley 61/78, mientras que donde no se produzca esta equivalencia se continuará aplicando el régimen vigente en el momento de la supresión de la ley 61/78, tal y como indica la DT 4ª de la ley 19/94. Por ello, dado que la deducción del 36 ter de la ley 43/95 no forma parte del régimen general de deducciones por inversiones de la ley 61/78, no se aplicarán sobre ella los porcentajes de deducción incrementados establecidos en el art. 94 de la ley 20/91. (Consulta nº1032/02 de 05/07/2002)

REGIMEN ESPECIAL DE BUQUES Y EMPRESAS NAVIERAS (ARTS. 73 A 76 LEY 19/94)

Artículo 75

- La aplicación del beneficio fiscal contemplado en el art. 75.1 de la ley 19/94, exige que los tripulantes de los buques estén sujetos al IRPF por obligación personal, siendo indiferente que residan en Canarias o en el resto del territorio nacional. (Consulta nº1464/97 de 02/07/97)

- Si el 50% de los rendimientos del trabajo personal devengados por los tripulantes de los buques inscritos en el Registro especial de buques y empresas navieras, siempre que estén sujetos por obligación personal, están exentos, no existe obligación de practicar de retención sobre esa renta, y por tanto, al determinar la base para calcular el tipo de retención, se tomará la cuantía no exenta de las retribuciones totales del trabajo. En el certificado que se expida a los trabajadores deberán constar las cantidades abonadas a los mismos que tengan la consideración de dietas exentas o rentas exentas. (Consulta nº1464/97 de 02/07/97 y consulta nº113/00 de 27/01/2000)

- Tripulantes de buque adscrito al Instituto Social de la Marina que presta apoyo sanitario y logístico a la flota pesquera que faena en el caladero canario-sahariano y a la flota mercante y de recreo que transita por su zona de actuaciones en el Atlántico, al sur de Canarias. Al tratarse de un buque no inscrito en el Registro especial de buques y empresas navieras, reservado a los buques civiles utilizados para la navegación con un propósito mercantil) y que no presta un servicio regular, sus tripulantes no entran en el ámbito de la exención prevista en el art. 75 de la ley 19/94. (Consulta nº1455/97 de 01/07/97)

Artículo 76

- Para los periodos impositivos iniciados en 1998, 1999 y 2000 (y siguientes), las entidades que tengan derecho a la bonificación del 90% prevista en el art. 76 de la ley 19/94, podrán asimismo tener en cuenta dicha bonificación en el cálculo de los pagos fraccionados siempre que lo hagan por la modalidad prevista en el art. 38.3 de la LIS. (Consulta nº1402/00 de 18/07/2000)

- La bonificación contemplada en el apartado 1 del artículo 76 de la ley 19/94 está reservada para los rendimientos obtenidos por la explotación de buques adscritos a una concreta forma de navegación de cabotaje, la navegación de línea regular entre las islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional, y que fue concebida como una solución transitoria, en tanto éstos buques no pudieran inscribirse en el Registro Especial, que en el momento de la promulgación de la ley 19/94 estaba vedado para los buques destinados a la navegación interior y de cabotaje. A medida que el Gobierno, en el proceso de liberalización de la navegación de cabotaje determinado en el marco europeo, ha removido el obstáculo que impedía el acceso al Registro Especial de los buques destinados a la navegación de cabotaje, proceso que ha culminado con el RD 2221/98, ha dejado de ser de aplicación la bonificación del 76.1 a los buques que realizan los servicios regulares descritos en el art. 73.2, pudiendo éstos desde entonces aplicar en igualdad de condiciones con los buques destinados a la navegación exterior o extranacional, la bonificación establecida con carácter general en el 76.2. (Consulta nº889/02 de 10/06/2002)

- La bonificación del art. 76.2 podrá ser disfrutada por las agrupaciones de interés económico (AIE) que adquieran buques y los exploten mediante arrendamiento a casco desnudo, siempre que la AIE se inscriba como empresa naviera en el Registro Especial, lo cual está condicionado a que la empresa tenga en Canarias en centro efectivo de control de la explotación de los buques o que, teniéndolo en el resto de España o en el extranjero, cuente con un establecimiento o representación permanente en Canarias, a través del cual vaya a ejercer los derechos y a cumplir las obligaciones atribuidas por la legislación vigente, y que el buque adquirido se inscriba en el citado Registro Especial. Teniendo en cuenta que las AIE tributan en régimen de transparencia fiscal, la imputación de la bonificación sólo procederá en los periodos impositivos en los que la agrupación obtenga rentas positivas. La bonificación no alcanzará a la renta derivada de la transmisión del buque, puesto que dicha bonificación se limita a las cuotas derivadas de la explotación de aquél y su transmisión no puede considerarse como tal. Sin perjuicio de la bonificación que pueda afectar a la AIE, el arrendatario del buque que cumpla los requisitos establecidos en el art. 76.2 podrá disfrutar de la bonificación que le corresponda en función de las rentas que obtenga en la explotación del buque. La adquisición de buques, embarcaciones o artefactos navales por una AIE, en el marco de una operación de las previstas en la DA 15ª de la LIS, no dará derecho a la deducción por inversiones a que se refiere el art. 94 de la ley 20/91, ya que en tal supuesto no es posible apreciar el cumplimiento del requisito de "inversiones realizadas y que permanezcan en el archipiélago canario". Por el contrario, en el caso de la RIC, el art. 27 establece expresamente que se entenderán situados y utilizados en el archipiélago los buques matriculados en Canarias. (Consultas nº2093/99, nº2094/99 y nº2096/99 de 05/11/99)

COMENTARIOS DE DOCTRINA

FRANCISCO CLAVIJO HERNÁNDEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

INTRODUCCIÓN

El primer apartado de esta sección ha estado dedicado a resumir y esquematizar la doctrina de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias contenida en las contestaciones a las consultas de los impuestos integrantes del REF. Es preciso, ahora, completar este resumen analizando y explicando tres consultas del IGIC, que consideramos fundamentales para entender determinados conceptos del Impuesto.

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IGIC (Consulta de 12/11/2002; página web: referencia nº 551)

En términos simples, el establecimiento permanente constituye el modo de proyectarse una persona no residente en el archipiélago canario. En cuanto tal, carece de una personalidad jurídica distinta de la que corresponde a la persona no residente, que es lo que nos permite diferenciar el establecimiento permanente de otras formas que tienen las personas y, en concreto, las sociedades no residentes de realizar una actividad empresarial en otros territorios, como la constitución de una sociedad filial, participación en una sociedad residente, etc., que sí tienen una personalidad jurídica diferenciada de la entidad.

No existen, por tanto, en los casos de establecimientos permanentes, dos personas con personalidades jurídicas distintas, sino una única persona no residente, que opera en nuestro territorio a través de un establecimiento o "lugar fijo de negocios" (oficina, fábricas, etc.), en el que realiza su actividad empresarial o profesional.

En nuestra ley 20/1991, se entiende que una persona o entidad opera en el archipiélago mediante establecimiento permanente, cuando disponga en el mismo de un lugar fijo de negocios donde el sujeto realice actividades empresariales o profesionales.

Esta definición del artículo 17.1.2º de la ley 20/1991 precisa perfectamente las

dos notas o requisitos que configuran la existencia de un establecimiento permanente en el IGIC. En primer lugar, es necesario que la empresa o profesional no residente tenga, por cualquier título, un "lugar fijo de negocios" en el que desarrolle la actividad empresarial o profesional. Para mí, es lo mismo a tener este "lugar fijo" el que la persona o entidad opere en las islas con un representante o agente autorizado a contratar en su nombre y por su cuenta. Y en segundo lugar, debe haber también una cierta continuidad o habitualidad en la actividad de las instalaciones o en la de la agencia o representante, pues esta continuidad o habitualidad es la que permite calificar al establecimiento como permanente.

Estas dos notas permiten diferenciar con toda nitidez el concepto de establecimiento permanente del de sucursal. El establecimiento permanente es un concepto del Derecho Tributario, y por tanto, autónomo respecto de las calificaciones que tienen las "instalaciones" de las entidades no residentes en otras ramas del Derecho. En cambio, la sucursal no es una categoría del Derecho Tributario, sino del Mercantil, y como tal, aparece definida en el artículo 295 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Registro Mercantil: "se entenderá por sucursal todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través del cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de la sociedad". De este modo, las sucursales –en cuanto constituyen unas instalaciones fijas en la que se desarrollan con habitualidad las actividades de la entidad– son siempre establecimientos permanentes; pero no al contrario: no todo establecimiento permanente (por ejemplo, una oficina sin autonomía de gestión) es una sucursal. En cualquier caso, interesa precisar que la legislación del Registro Mercantil exige incluso dos requisitos a las sucursales, la representación permanente y cierta autonomía de gestión, que la ley del IGIC no requiere para que exista un establecimiento permanente.

La ley 20/1991 enumera una serie de supuestos que, de cumplirse, implican en la práctica la existencia de establecimiento permanente. Intentando reducir a esquema todos esos supuestos, una clasificación posible de los establecimientos permanentes, siguiendo criterios tradicionales en la doctrina del Derecho Tributario, podría ser la siguiente:

1) En primer lugar, están los burocráticos, que son las sedes de dirección, sucursales y oficinas. Son supuestos que aluden a la organización administrativa de la actividad de la persona o entidad no residente en las islas. "Sede de dirección" alude a dirección y control de negocios, mientras que "oficina" hace referencia a centros administrativos sin albergar órganos de dirección. Sucursal, en cambio, como hemos visto, es un concepto más amplio, equivalente al de establecimiento secundario de la entidad en el que se desarrollan total o parcialmente las actividades de la entidad no residente, aunque con un contenido es-

trictamente económico al carecer de personalidad jurídica.

2) En segundo lugar, están los productivos, que son las fábricas, talleres, instalaciones, almacenes y tiendas, los cuales son "instalaciones fijas" eminentemente productivas, a diferencia de los burocráticos, que tienen un carácter de gestión y administración.

3) En tercer lugar, están los lugares de extracción de recursos o productos naturales, es decir, las minas, canteras o escoriales, los pozos de petróleo o de gas, las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de productos naturales. Todos estos supuestos tienen de común denominador la extracción de recursos o productos naturales, y su calificación de establecimiento permanente proviene más de la actividad que realiza la persona o entidad no residente que de la instalación en sí.

4) Y, en cuarto lugar, están las obras de construcción, instalación o montaje de cierta duración, que son aquellas que exceden de doce meses. La calificación de estas obras, instalaciones o montajes de establecimiento permanente deriva de la duración de la obra o instalación o montaje, más que de la actividad en sí o de la instalación empleada.

Resumiendo, una persona o entidad no residente opera en las islas por medio de establecimiento permanente cuando realice en nuestro territorio una actividad empresarial o profesional mediante un "lugar fijo" y con un cierto grado de continuidad o habitualidad.

Pues bien: haciendo aplicación de estos criterios legales, la DGT ha entendido, a mi juicio, correctamente, que existe un "lugar fijo de negocios" y, por tanto, un establecimiento permanente, cuando una persona o entidad no residente en el archipiélago firme un contrato con un distribuidor-operador logístico, por el que éste se encarga de recoger los productos en la aduana, almacenarlos en sus locales y, a su requerimiento, ir entregando esos productos a medida que los fueran demandando los clientes de la empresa no residente.

El contrato de la empresa no residente con el distribuidor revela, con toda claridad, que la primera opera y se proyecta en el archipiélago mediante un "lugar fijo de negocios" (aunque no tenga en las islas una sucursal o un almacén); pues lo determinante para encontrarnos ante un establecimiento de este tipo no es, según hemos dicho, el título de propiedad del local o almacén, sino que el "lugar fijo" en el que se proyecta forme parte del engranaje de la actividad de la empresa no residente. Lo cual, sin duda, se da en este supuesto. La existencia simultánea en el caso consultado de una capacidad de importar, almacenar y distribuir entre sus clientes como consecuencia del contrato con el distribuidor-operador logístico, nos pone de manifiesto que la empresa no residente se proyecta en Canarias a través de una actividad estable, y, además, con una cierta autonomía funcional y organizativa ligada a las islas, que es lo propio de un establecimiento permanente.

Obvio es decir que el concepto de establecimiento permanente no alude a una realidad física, sino funcional; y, por ello, si bien, como dice la consulta, la existencia de un título de propiedad o de un derecho real de uso sobre unas instalaciones presupone el que exista un establecimiento permanente, su inexistencia no quiere decir que no lo haya. Pues lo determinante –insistimos en ello– para encontrarnos ante un establecimiento de este tipo, es que el "lugar fijo" en el que –por cualquier título– se proyecte la empresa no residente, forme parte, funcionalmente, como ocurre en esta consulta, de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

EL PAGO DE LAS MENSUALIDADES DEL RENTING Y LAS EXCLUSIONES AL DERECHO DE DEDUCCIÓN DEL IGIC SOPORTADO (Consulta de 18/07/2002; página web: referencia nº 507)

Igual que en los impuestos sobre el valor añadido, la ley 20/1991 excluye del derecho a la deducción las cuotas soportadas por la adquisición de bienes que se consideran, tributariamente hablando, "de consumo final" y no adquisiciones para fines empresariales.

En este sentido, el artículo 30.1 de la ley dispone que no podrán ser objeto de deducción, entre otras, "las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, así como los accesorios, piezas de recambio, combustibles, carburantes y lubrificantes con destino a dichos vehículos y los demás servicios referentes a los mismos". Y sigue diciendo el artículo que esta limitación "no se aplicará a los siguientes vehículos: a) los destinados exclusivamente al transporte de mercancías; b) los destinados exclusivamente al transporte de viajeros mediante la contraprestación, con excepción de las cuotas soportadas por la utilización de dichos vehículos que no serán deducibles en ningún caso; c) los destinados exclusivamente a la prestación de servicios de enseñanzas de conductores o pilotos mediante contraprestación; d) los destinados por sus fabricantes exclusivamente a la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o promoción de ventas; e) los adquiridos por Agentes comerciales independientes para destinarlos exclusivamente a sus desplazamientos profesionales; f) los adquiridos para ser utilizados exclusivamente en servicios de vigilancia, y g) en general, aquellos cuya utilización no dé lugar a la aplicación de lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, además, puedan considerarse afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior".

No parece posible detenernos en este comentario en el examen dogmático de esta exclusión al derecho de deducción. En su lugar, parece preferible destacar que lo constitutivo de que el automóvil sea consi-

derado o no "un bien de consumo final", es su afectación o no al ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Si el vehículo no queda afecto a la actividad, se considera como "un bien de consumo final", y las cuotas soportadas en su adquisición están excluidas del derecho a la deducción. Si, por el contrario, el automóvil queda afecto a la actividad empresarial o profesional, la adquisición es para fines empresariales o profesionales y la entidad adquirente tendrá derecho a la deducción de los IGICs soportados.

En el caso objeto de la consulta, la DGT entiende –con toda razón– que las cuotas soportadas por un contrato de arrendamiento de un vehículo (Renting) para el ejercicio de una actividad profesional de asesoramiento, desarrollada en una isla diferente a la del domicilio del sujeto pasivo, son deducibles, siempre que el vehículo quede afecto y se utilice exclusivamente en el desarrollo de la actividad profesional.

No se trata, por tanto, de un "renting" de un vehículo que pueda ser considerado como un bien de consumo final; pues, al quedar el coche afecto a una actividad profesional, el "renting" ha de entenderse para fines profesionales, teniendo el profesional derecho a la deducción de los impuestos soportados.

Debe advertirse, no obstante, que, para tener derecho a la deducción, la utilización del vehículo tiene que ser exclusiva en la actividad profesional. Si se usa de un modo compartido, tanto para necesidades profesionales como privadas o familiares, no puede deducirse el impuesto soportado, pues el artículo 29.6 de la ley 20/1991 exige, para que pueda aplicarse la deducción, que el bien o servicio se utilice exclusivamente en la actividad empresarial o profesional.

LOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO POR TURNO Y MULTIPROPIEDAD
(Consulta de 04/07/2002)

No son estos comentarios el lugar adecuado para examinar el régimen tributario en el IGIC de los derechos de aprovechamiento por turno y de la multipropiedad. Nuestra única pretensión en este apartado, es, simplemente, destacar que, después de la ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno, las transmisiones de estos derechos (las denominadas "semanas") están, en todo caso, sujetas y no exentas del IGIC, aún cuando estos derechos se articulen como cuotas indivisas de copropiedad de los apartamentos o inmuebles.

Obsérvese que estas operaciones de transmisiones de los derechos de aprovechamiento por turnos aparecen regulados en el IGIC como prestaciones de servicios, de acuerdo con el artículo 19 de la ley 42/1998, y, por tanto, en ningún caso, podrían estar exentas por el artículo 10.1.22 de la ley 20/1991 (segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones), ni tampoco sujetas al Impuesto sobre Transmisiones de Bienes y Actos Jurídicos Documentados.

En todo caso, debe hacerse notar que este régimen tributario derivado de la ley 42/1998 no es aplicable al caso que fue objeto de la consulta. Según consta en la contestación, las "semanas", en contra de lo establecido en el artículo 1 de la ley 42/1998, se configuran como cuotas indivisas de copropiedad, pues la entidad consultante parece que no llegó a adaptar su régimen (que era anterior a la ley de aprovechamiento por turnos) a lo establecido en ley 42/1998, de conformidad con lo que establece su Disposición Transitoria Segunda.

Por ello, las transmisiones de estas "semanas", que, en realidad, no son otra cosa que cuotas indivisas de copropiedad, no constituyen nunca, a efectos del IGIC, prestaciones de servicios, sino entregas de bienes. Y, por consiguiente, como se dice en la consulta, las primeras entregas por el promotor están sujetas al IGIC como entregas de bienes; y la segunda y ulteriores, exentas por el artículo 10.1.22.

Ha de destacarse, por lo demás, que la DGT del Gobierno de Canarias en esta consulta ha cambiado de criterio en relación con la interpretación de la exención del artículo 10.1.22 de la ley 20/1991, respecto a las enajenaciones de partes indivisas de edificaciones. Hasta ahora, la tesis de la DGT (cfr. las consultas de 4 de septiembre de 1995 y 29 de marzo de 1996, entre otras) era que esta exención sólo era aplicable a la transmisión del dominio de la totalidad de la edificación y no a la de las cuotas indivisas. Con lo cual, la DGT entendía que no estaban exentos los supuestos de condominio o de multipropiedad con transmisión del dominio de la parte que corresponda de la edificación o apartamento. A partir de esta consulta, parece que la doctrina de la DGT es otra, pues se considera que esta exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones del artículo 10.1.22 de la ley 20/1991 es, también, aplicable a la transmisión indivisa de edificaciones "en los mismos términos establecidos para la transmisión del dominio total de la edificación".