DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Sección coordinada por

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

INTRODUCCIÓN

En la presente edición de la revista Hacienda Canaria (RHC) se incide nuevamente en la consolidación de la sección dedicada a la divulgación y debate de la doctrina administrativa más reciente en materia fiscal relativa al REF.

Así, por una parte y en la línea iniciada en ediciones anteriores, el presente número de la revista contiene extractos de algunas de las últimas respuestas a consultas sobre materias que afectan a los aspectos fiscales del REF, evacuadas tanto por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda como por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. En este sentido, la selección de consultas realizada ha buscado atender a criterios eminentemente prácticos o ilustrativos, tales como el carácter novedoso de las mismas, la complejidad u originalidad de la cuestión planteada o la reiteración de su planteamiento.

Este primer apartado se complementa con el comentario de algunos de los criterios doctrinales plasmados en las respuestas a las consultas publicadas en el presente número, intentando ofrecer con ello una visión más amplia e independiente sobre cuestiones que revisten un especial interés o complejidad.

Por último, la RHC se ha fijado como meta hacerse eco de los principios doctrinales que resultan de la resolución de reclamaciones económico-administrativas por los órganos estatales y autonómicos competentes en la materia, a saber, el TEAR y el TEAC en el ámbito estatal y, en tanto no se constituyan las Juntas Territoriales de Hacienda, el Excmo. Sr. Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias en el ámbito autonómico.

Fieles a este compromiso, en el presente número queda asentado el apartado relativo a la plasmación de los criterios emanados de las resoluciones de los órganos estatales, si bien queda pendiente la incorporación de los criterios resultantes de la labor del órgano autonómico, tarea que se perfila como objetivo prioritario de la próxima edición, en lo que se espera se consolide como configuración definitiva de esta sección.

CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA, HACIENDA Y COMERCIO EN EL SEGUNDO TRIMESTRE DEL EJERCICIO 2003

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

Del 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

Palabra clave: cooperativa de viviendas

Una cooperativa de viviendas que tiene por objeto la promoción de edificaciones para su adjudicación a sus socios en función de las aportaciones realizadas, tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC y las operaciones de entregas de viviendas a sus socios estarán sujetas al IGIC.(Fecha de salida: 06/06/2003; página web: referencia nº 820)

B) Localización. Establecimiento permanente

Palabra clave: arquitecto

Un arquitecto establecido en territorio peninsular español que efectúa, sin disponer de oficina o local en Canarias, una prestación de servicio consistente en la dirección de una obra cuya ejecución tiene una duración superior a doce meses, no dispone, por esta última causa de establecimiento permanente en el Archipiélago a efectos del IGIC, al no ser el ejecutor de la obra.

La citada prestación de servicio estará sujeta a IGIC por estar localizada en Canarias, por aplicación de la regla de localización que afecta a los servicios relacionados con inmuebles situados en la Comunidad Autónoma de Canarias, siendo el destinatario sujeto pasivo por inversión, en el supuesto de que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en la operación como tal; caso de que el destinatario no sea empresario o profesional, o siéndolo, no actúe como tal, el sujeto pasivo sería el arquitecto (Fecha de salida: 23/05/2003; página web: referencia nº 814).

Palabra clave: suministro productos informáticos

Pueden producirse los siguientes supuestos:

- Suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material, que tendrá la consideración de entrega de bienes.

- Suministro de un producto informático no normalizado efectuado en cualquier soporte material, que tendrá la consideración de prestación de servicios.
- Suministro de un producto informático sin soporte material, es decir, un servicio prestado por vía electrónica, que tendrá la consideración de prestación de servicios.

En el primero de los supuestos mencionados, entrega de bienes consistentes en el suministro de un producto informático normalizado en cualquier soporte material, es aplicable la regla general de localización prevista en el artículo 16.1 de la Ley 20/1991, es decir que estará sujeta al IGIC si el producto informático normalizado se pone en disposición del adquirente en Canarias. Si debe ser objeto de transporte para la puesta a disposición del cliente, será aplicable la regla especial prevista en el artículo 16.2.1º de la Ley 20/1991, es decir que estará sujeto al IGIC la entrega del producto informático si al tiempo de iniciarse el transporte se encuentra en Canarias.

Respecto a los otros dos supuestos, deben tenerse en cuenta las reglas de localización aplicables a las prestaciones de servicios. En concreto, hasta el 31 de diciembre de 2002 el artículo 17.2.5º.e) de la Ley 20/1991 establecía que se consideraban prestados en la sede del destinatario "*el tratamiento de datos por procedimiento informáticos, incluido el suministro de productos informáticos específicos*.", no obstante, en virtud de la modificación efectuada en el artículo 17 de la Ley 20/1991 por el artículo 8.cinco de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social (BOE. nº. 313., de 31.12.02), desaparece la mención anterior y se añade la siguiente regla especial de localización en la letra B del artículo 17.2.5º de la citada Ley:

"B) Se considerarán prestados donde radique la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente del destinatario o, en su defecto, en el lugar de su domicilio, los servicios prestados por vía electrónica, así como los servicios de mediación y gestión en los mismos, cuando el intermediario o gestor actúen en nombre y por cuenta ajena.

A efectos de esta Ley, se consideran servicios prestados por vía electrónica aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos. Entre otros, se consideran tales los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
c) El suministro de programas y su actualización.
d) El suministro de imágenes, texto , información y la puesta a disposición de bases de datos.
e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar y de

dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas y de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica."

Añade el número 3 del artículo 17 que "*no obstante lo dispuesto en el número anterior, se considerarán prestados en las Islas Canarias los servicios comprendidos en los apartados 4.º y 5.º de dicho número que tengan por destinatario a un empresario o profesional actuando como tal cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en el citado territorio, siempre que, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se hubiesen entendido prestados en Canarias, la Comunidad Europea, Ceuta o Melilla.*"

No obstante, la entrada en vigor de la citada redacción se producirá el 1 de julio de 2003, en virtud de la disposición final segunda.dos de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre. En cualquier caso, dicha nueva regla especial únicamente es aplicable a los denominados servicios prestados por vía electrónica, y, en éste supuesto concreto, al "*suministro de programas y su actualización*" que, por la propia definición de los servicios prestados por vía electrónica, no incluyen aquellos que se entregan mediante un soporte físico.

En consecuencia, deberán distinguirse:

- las prestaciones de servicios consistentes en el suministro de programas informáticos no normalizados, efectuados en cualquier soporte material, a los que será de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicio.
- las prestaciones de servicios consistentes en el suministro de programas informáticos, normalizados o no, prestados por vía electrónica sin soporte material, a los que será de aplicación, hasta el día 30 de junio de 2003, la regla general de localización de las prestaciones de servicio establecido en el artículo 17.1 de la Ley 20/1991, es decir se entiende prestado donde esté situada la sede de la actividad económica de quien lo preste. Desde el día 1 de julio de 2003, fecha de entrada en vigor de la regla especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, se entenderán prestados donde radique la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente del destinatario, o en su defecto, en el lugar de su domicilio.

(Fecha de salida: 15/05/2003; página web: referencia nº 798)

Palabra clave: establecimiento permanente

En la prestación de servicio consistente en la gestión integral y eliminación de residuos sanitarios de riesgo o específicos prestado a un Complejo hospitalario de carácter público, el servicio se localiza donde el prestador tenga su sede de direc-

ción efectiva, o el establecimiento permanente desde el que lo preste, o en defecto de los anteriores, donde tenga su domicilio, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.1 de la Ley 20/1991, estando dicha prestación de servicio sujeta a IGIC si el prestador tiene un establecimiento permanente, en los términos previstos en el artículo 17.1.2º de la Ley 20/1991, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias.

En relación a la delimitación del concepto de establecimiento permanente, este Centro Directivo, con ocasión de anteriores consultas tributarias, ha aclarado que la Ley 20/1991 se centra en considerar como tal a "cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales", pasando a particularizar como tales una serie de bienes inmuebles propios del ejercicio de una actividad económica, las agencias o representaciones en nombre y por cuenta ajena y las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias. Se desprende que la característica común a los elementos particularizados no es estrictamente física sino funcional, las instalaciones, talleres, almacenes, etcétera, no constituyen establecimientos permanentes en sí mismos en tanto no se constituyan funcionalmente como tales, es decir, formen parte del engranaje de una actividad empresarial o profesional. Si bien la existencia de un título de propiedad o de un derecho real de uso sobre los mismos presupone tal circunstancia y permite considerarlos como un establecimiento permanente a efectos del IGIC, su inexistencia no debe concluir necesariamente lo contrario. La existencia conjunta de la titularidad de una "capacidad de almacenamiento" de mercancías, una capacidad de transporte terrestre de residuos con medios propios que han de ser ubicados durante su inactividad y una actividad empresarial continuada de operaciones de prestaciones de servicios son elementos constitutivos de una actividad estable (no precaria o excepcional), con cierta autonomía funcional y organizativa y una capacidad de almacenamiento ligada indisolublemente al territorio en que se realiza.

A la vista de lo anterior, y en atención a la naturaleza del servicio que se presta, parece difícil que el prestador lleve a cabo la ejecución del servicio sin disponer en Canarias de alguno de los lugares anteriormente señalados. Sin embargo, si a pesar de lo anterior, el prestador no dispusiese de establecimiento permanente en el Archipiélago, la prestación del servicio se localizaría, como se ha dicho, donde el prestador no establecido tuviera su sede, es decir, fuera de la Comunidad Autónoma de Canarias y, por tanto, del territorio de aplicación del IGIC, estando no sujeto al mismo. Si, por el contrario, el prestador dispusiese de un establecimiento permanente en el Archipiélago, el servicio sí estaría sujeto al IGIC. (Fecha de salida: 15/05/2003; página web: referencia nº 797)

Palabra clave: servicios de telecomunicación

Están sujetas y exentas de IGIC las prestaciones de servicios de telecomunica-

ción consistentes en la provisión de acceso a redes informáticas (Internet) cuyo destinatario no tenga la consideración de empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, presumiéndose que el destinatario tiene su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias cuando efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en Canarias, presunción que no admite prueba en contrario.(Fecha de salida: 16/05/2003; página web: referencia nº 801)

C) Exenciones en operaciones interiores

Palabra clave: volumen de operaciones

A un abogado radicado en la Península, y que pretenda establecerse en Canarias y cuyo volumen de operaciones en la Península el año natural anterior fue superior al límite establecido en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991 o en los importes actualizados mediante Resolución de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias conforme al I.P.C. de esta Comunidad Autónoma, no le es de aplicación la exención prevista en el citado precepto. Para el cálculo del volumen de operaciones para determinar la aplicación de la citada exención se computará siempre las operaciones empresariales o profesionales realizadas en el año natural anterior con independencia del territorio donde se efectúen tales operaciones y con independencia de su régimen tributario. Por tanto, en este caso siempre se computará las operaciones realizadas desde el domicilio fiscal en la Península y desde su establecimiento permanente en Canarias (Fecha de salida: 19/05/2003; página web: referencia nº 803).

Palabra clave: establecimiento de carácter social

La prestación de servicio de gestión de un centro de menores como centro de internamiento de menores a quienes se les impongan medidas judiciales prestado por una entidad mercantil, aunque su capital sea exclusivamente suscrito por una entidad territorial de carácter local, a una Corporación Local estará sujeta y no exenta al IGIC, tributando al tipo general del 5 por 100

A esta prestación de servicios en ningún caso le será aplicable la exención prevista en el artículo 10.1.8º de la Ley 20/1991, dado que el prestador del servicio, sociedad mercantil municipal, no se la puede calificar ni de entidad de Derecho Público ni de establecimiento privado de carácter social, dado que para tener esta última condición se requiere, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.2 de la Ley 20/1991, carecer de finalidad lucrativa, y ello es incompatible con su condición de sociedad mercantil. (Fecha de salida: 07/04/2003)

Palabra clave: comerciante minorista

A un empresario no establecido en Canarias y que pretende establecerse en este territorio no le es de aplicación, para su consideración o no como comerciante minorista a efectos del IGIC el primer año natural de

desarrollo de su actividad comercial en Canarias, el límite cuantitativo previsto en el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991, aunque el año anterior la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de bienes a particulares en la Península fuera del 97 por 100, dado que únicamente se computa la suma de las contraprestaciones de las entregas de bienes sujetas al IGIC, es decir realizados desde establecimientos situados en Canarias. Su consideración o no de comerciante minorista el primer año natural de actividad comercial en Canarias, exclusivamente dependerá del epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas en que se dé de alta; de tal forma que si se da de alta en un epígrafe de comercio menor será ese primer año natural comerciante minorista y sus entregas de bienes estarán exentas del IGIC, y al año natural siguiente sí que resultará aplicable para su consideración o no de comerciante minorista la condición cuantitativa prevista en el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991. En el supuesto de que se dé de alta en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas de comercio al por mayor, no tendrá la consideración de comerciante minorista el primer año natural de desarrollo de la actividad comercial en Canarias y sus entregas de bienes estarán sujetas y no exentas al IGIC, y al año natural siguiente se aplicará la mencionada condición cuantitativa para determinar si es o no comerciante minorista. (Fecha de salida: 08/04/2003; página web: referencia nº 778)

Palabra clave: entrega de edificaciones

En las entregas de ocho viviendas y garajes efectuadas por una entidad que los adquirió en contraprestación por la transmisión de un solar a otra entidad, existiendo para dichas ventas pagos anticipados anteriores a la entrega de las mismas, los citados pagos anticipados deberán ajustarse al mismo régimen que la entrega definitiva del bien, estando no sujetos o exentos del IGIC si así sucediese con la entrega definitiva de los bienes. Pues bien, dicha entrega de las viviendas a los compradores debe entenderse como una segunda entrega de edificaciones -sin que quepa alegar que los contratos de compraventa con los adquirentes definitivos se formalizan antes de que la empresa constructora-promotora termina y entrega las viviendas, puesto que las cantidades percibidas lo son también en concepto de pagos anticipados anteriores a la realización efectiva de la operación- ya que la primera entrega de las mismas es la que efectúa la empresa constructora-promotora a la entidad consultante, sin que, en ningún modo, pueda entenderse que la sociedad consultante actúe en la operación como promotora, ya que se limita a recibir unos bienes adquiridos previamente y entregarlos con posterioridad, siendo la empresa de quien los recibe la que tiene la consideración de promotora en la operación que nos ocupa.

No existe en la legislación del IGIC un concepto de promotor, por ello y conforme a lo dispuesto en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria, habrá que acudir, con carácter supletorio, a las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común. De acuerdo con ello, nos podemos apoyar en el con-

cepto que de promotor contiene el punto 3.9 del Anexo relativo a los conceptos fundamentales utilizados por este texto refundido del Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y de Espacios Naturales de Canarias:

"3.9. Promotor.

Persona física o jurídica que impulsa la actuación territorial o urbanística mediante la realización de las diligencias precisas para ello. Tendrá el mismo carácter, a todos los efectos, cuando el objeto de la actuación sea para uso propio, incluso identificándose con el titular del terreno o de las instalaciones, construcciones o edificaciones, en su caso."

(Fecha de salida: 08/04/2003; página web: referencia nº 779)

D) Base imponible en operaciones interiores

Palabra clave: sociedades vinculadas

En las entregas efectuadas entre sociedades vinculadas será de aplicación la regla de determinación de la base imponible prevista en el número 3 del artículo 23 de la Ley 20/1991 si el precio acordado entre las partes fuera notoriamente inferior al normal en el mercado, determinándose la base imponible en función del valor de mercado de los bienes, utilizando, a tal efecto, los criterios más convenientes en función de las circunstancias y la naturaleza del mercado y de los bienes.

El alcance del término "notoriamente", al que se refiere el artículo 23.3 de la Ley 20/1991, es un concepto jurídico indeterminado, de manera que deberá ser ponderado en cada uno de los casos concretos en atención a las circunstancias del mismo, teniendo en cuenta datos como precios medios del sector, precios de bienes de venta de bienes de igual categoría, o cualquier otro que se estime suficiente en cada momento.(Fecha de salida: 30/04/2003; página web: referencia nº 788)

Palabra clave: permuta

En la operación descrita por el instante, en la que se efectúa una permuta de un solar por ocho futuras viviendas y sus correspondientes garajes, existen dos hechos imponibles diferentes a efectos del IGIC.

El primer hecho imponible es el constituido por la entrega del solar efectuada por la sociedad consultante, cuyo devengo se produce en el momento de la puesta a disposición del adquirente del bien objeto del contrato, materializándose dicha puesta a disposición con la escritura pública de compraventa de fecha 10 de septiembre de 1999. La contraprestación de esta operación podrá ser dineraria o no dineraria y, conforme a lo expuesto en el texto de la consulta, la elección de la modalidad concreta se determinará en una fecha posterior al momento de la entrega del solar. Sin embargo, la base imponible debe ser determinada en el momento del devengo de la operación, sin perjuicio de posteriores modificaciones. La fijación de la base imponible difiere si estamos ante una con-

traprestación dineraria (regla general prevista en el artículo 22 de la ley 20/1991) o si estamos ante una contraprestación en especie o no dineraria (reglas especiales prevista en el artículo 23 de la Ley 20/1991), y este caso ante la posibilidad de que sea no dineraria habrá que aplicar en el momento del devengo la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.1 de la Ley 20/1991: el valor de mercado del bien entregado, es decir el solar. Si con posterioridad se hubiese decidido por la contraprestación dineraria y la base imponible determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 22 hubiese diferido de la base imponible determinada conforme a lo previsto en el artículo 23.1, tendría que efectuarse la correspondiente modificación de la base imponible y de la repercusión efectuada.

El segundo hecho imponible lo constituye la entrega a la entidad consultante de las ocho viviendas y garajes por parte de la UTE constructora-promotora, para las que existe un pago anticipado consistente en la entrega del solar, entendiéndose devengado dicho pago anticipado en el momento del ejercicio de la opción de la permuta, es decir, cuando la sociedad consultante comunica al promotor, que opta porque el pago del precio del solar lo sea a través de la entrega de las viviendas y los garajes. En este caso, la contraprestación es no dineraria y la base imponible sería el valor de mercado de las viviendas y garajes entregados, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.1 de la Ley 20/1991. (Fecha de salida: 08/04/2003; página web: referencia nº 779)

E) Tipos impositivos

Palabra clave: coches de minusválidos

Desde el día 26 de julio de 1999, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 2822/1998, la referencia al número 20 del anexo del Real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, contenida en el Anexo I.1.4º de la Ley 20/1991, debe entenderse referida al concepto "Vehículo para personas de movilidad reducida" contenida en el punto A "Definiciones" del Anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos.

Por ello, desde el día 26 de julio de 1999 las importaciones y entregas interiores de tales vehículos para personas de movilidad reducida tributan al tipo impositivo del 2 por 100. (Fecha de salida: 20/05/2003; página web: referencia nº 805)

Palabra clave: equipamiento comunitario

No es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC en la obra de construcción de un pabellón de deportes, al tener la consideración de "instalación de recreo o deportiva" y no de "edificio" a efectos del IGIC, conforme a la definición de dichos términos existente en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991 y, consecuentemente, no te-

ner la consideración de equipamiento comunitario al no tratarse de un edificio público de carácter demanial a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, sino de una instalación deportiva, sin perjuicio de mantener su consideración demanial. (Fecha de salida: 21/05/2003; página web: referencia nº 808)

Palabra clave: equipamiento comunitario

No es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC, aplicable a las ejecuciones de obra de equipamiento comunitario, a los contratos de dirección de obra, control y vigilancia en la ejecución de las mismas. Asimismo, no tienen la consideración de obras de equipamiento comunitario las infraestructuras ferroviarias resultantes de contratos de ejecución de obra formalizados por sociedades mercantiles, tengan o no participación pública mayoritaria en su capital, que pasarán a formar parte de su activo en el balance, al no tratarse de infraestructuras públicas. (Fecha de salida: 21/04/2003; página web: referencia nº 786)

F) Deducciones y devoluciones

Palabra clave: plazo deducción

Las cuotas deducibles soportadas o satisfechas como consecuencia de la adquisición o importación de bienes o servicios corrientes, y que un sujeto pasivo utiliza en actividades empresariales acogidas al régimen simplificado, únicamente pueden ser objeto de deducción en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año en que se soportaron o se satisfizo la deuda en el caso de importaciones. Si no es objeto de deducción en tal declaración-liquidación, se pierde el derecho a la deducción con independencia de que el sujeto pasivo haya renunciado al año siguiente al régimen simplificado y pase a tributar al régimen general o continúe en el citado régimen especial. No obstante, y con independencia de que la adquisición o importación se haya devengado en el año en que el sujeto pasivo estaba acogido al régimen simplificado, si la cuota es soportada o satisfecha, en el supuesto de importaciones, cuando el sujeto pasivo estaba acogido al régimen general, tal cuota puede ser deducida en cualquier declaración-liquidación correspondiente a períodos de liquidación donde el sujeto pasivo está acogido al régimen general y conforme al porcentaje de deducción aplicable. Por ello, la cuota devengada por la adquisición de un bien corriente el día 23 de diciembre del año 2002, año en que estaba acogido al régimen simplificado, pero la factura se emitió el día 10 de enero de 2003 (momento en el que se entienden soportadas las cuotas deducibles), año en que estaba acogido al régimen general dado que renunció al régimen simplificado, puede ser deducida en la declaración-liquidación correspondiente al primer período de liquidación del año 2003 y sucesivos, mientras no caduque el derecho a la deducción y siempre y cuando tribute en régimen general. (Fecha de salida: 07/04/2003)

Palabra clave: importe deducción

No cabe deducir una cuota de IGIC superior a la consignada en la factura, aunque el tipo impositivo que consta en la factura es inferior al tipo impositivo legalmente aplicable. En este supuesto, el pro-

ceso a realizar es que por parte del sujeto pasivo que ha entregado el bien proceda a rectificar la repercusión, conforme dispone el artículo 20.Dos de la Ley 20/1991, y a emitir una nueva factura con la repercusión debida. A partir de la recepción de la nueva factura rectificada podrá deducir conforme al tipo legalmente previsto.

Caso contrario, es decir, en el supuesto de que se repercuta en factura un IGIC a un tipo superior al legalmente previsto, el sujeto pasivo no podrá deducir la cuota de IGIC que figure en la factura, debiéndose proceder a rectificar la repercusión y a la emisión de una nueva factura con una repercusión ajustada a Derecho. (Fecha de salida: 14/04/2003; página web: referencia nº 785)

Palabra clave: bienes de inversión

Las operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo exentas en el ejercicio 2002 por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, no están dentro de las operaciones exentas de carácter pleno a que se refiere el artículo 29.4 de la Ley 20/1991. Ello supone la no deducibilidad, ni en el año 2002 ni en los posteriores, de las cuotas de IGIC devengadas en el año 2002 en la adquisición interior de bienes o servicios o de las cuotas de IGIC abonadas en dicho año por la importación de bienes, dado que el porcentaje de deducción definitivo en dicho año, por ser de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, es cero. Todo ello con independencia del supuesto de que en el año 2002 haya adquirido bienes de inversión o abonado la cuota de IGIC correspondiente a la importación de tales bienes, y haya comenzado dicho año su utilización efectiva o entrada en funcionamiento, puesto que en este caso, en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año 2003 (año en que conforme al texto de la consulta no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991 y su actividad está sujeta y no exenta al IGIC) habrá que regularizar tales cuotas de IGIC devengada o abonada en la adquisición o importación de bienes de inversión, a través del procedimiento previsto en el artículo 41 de la Ley 20/1991, puesto que existe una diferencia entre el porcentaje definitivo de deducción del año 2003 (100 por 100) respecto al porcentaje de deducción definitivo del año 2002 (0 por 100) superior a diez puntos porcentuales. (Fecha de salida: 02/05/2003; página web: referencia nº 790)

G) Régimen especial de comerciantes minoristas

Palabra clave: cese; deducción

Un sujeto pasivo que ha cesado en el régimen especial de comerciantes minoristas puede deducir la cuota de IGIC y del recargo sobre las importaciones efectuadas por comerciantes minoristas, respecto de un bien en existencia en el momento del cese y que en dicho momento no había abonado a la Hacienda Pública autonómica, siempre y cuando se cumplan los requisitos generales de la deducción previstos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991 y especialmente estar en posesión del documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación. El na-

cimiento del derecho a deducir en la fecha del cese en el régimen especial de comerciantes minoristas.

La cuota del IGIC y el recargo satisfechos a la Hacienda Pública canaria con anterioridad al momento del cese en el régimen especial de comerciantes minoristas, respecto a aquellos bienes importados que el sujeto pasivo tenga en existencia en el momento de dicho cese, podrá deducirse desde dicho cese, aunque no se hayan hecho constar en el modelo 424, siempre y cuando se cumplan los requisitos generales de la deducción previstos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

La no constancia en el inventario y en la fijación del derecho a deducir, que debe materializarse en el modelo 424, de un bien importado en existencia en el momento del cese, cuya cuota de IGIC y del recargo ha sido abonada antes del cese, no impide su deducción, y únicamente implicará la comisión de una infracción simple conforme a lo dispuesto en el artículo 78.1.a) de la Ley General Tributaria. (Fecha de salida: 10/04/2003; página web: referencia nº 783)

II. ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS

A) Deducción y devolución

Palabra clave: deducción

Las cuotas soportadas del AIEM. no pueden deducirse, sino en su caso, solicitar la devolución con los requisitos y según el procedimiento establecido en la Ley y sus normas de desarrollo.(Fecha de salida: 21/05/2003; página web: referencia nº 809).

B) Otros

Palabra clave: obligaciones formales

En el libro-registro de facturas emitidas, que podrá ser el mismo que el del IGIC, en columna adicional deberán anotarse las cuotas repercutidas por las operaciones sujetas y no exentas del AIEM, no siendo exigida la anotación de las operaciones exentas, sin perjuicio del deber de conservación de los duplicados de las facturas de las operaciones sujetas, estén exentas o no, conforme establece el artículo 88.1c) de la Ley 20/1991. (Fecha de salida: 21/05/2003; página web; referencia nº 809)

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

A) Servicios de telecomunicación (art. 24)

Palabra clave: cesión de uso de fibra óptica

El apartado 4º del número 2 del artículo 17 de la Ley 20/1991 define a los servicios de telecomunicación en los siguientes términos: *"A efectos de esta Ley, se considerarán servicios de telecomunicación*

los que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales de textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas."

En consecuencia, la inclusión en el concepto de servicios de telecomunicación de la "cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción" a que se refiere el artículo 17.2.4º .A) de la Ley 20/1991 debe entenderse que conlleva la calificación de prestación de servicios de telecomunicación en aquellos que derivan de la cesión de uso de fibra óptica oscura para prestar el servicio de telecomunicaciones, objeto de la presente consulta tributaria, no debiéndose aplicar la regla especial prevista para aquellas prestaciones de servicios directamente relacionadas con inmuebles. Estando el destinatario de la prestación de servicios de telecomunicación, actuando como empresario, establecido en las Islas Canarias, dicha operación se encuentra sujeta al IGIC en aplicación del artículo 17.2.4º.A).a) de la Ley 20/1991, y exenta en aplicación del artículo 24 de la Ley 19/1994.

El servicio de mantenimiento de la red de fibra óptica oscura no tiene la consideración de prestación de servicio de telecomunicaciones, entendiéndose realizado en las Islas Canarias, y, en consecuencia, sujeto al IGIC, al tratarse de una prestación de servicios directamente relacionada con un bien inmueble radicado en Canarias, no siendo de aplicación la exención prevista en el artículo 24 de la Ley 19/1994, y debiéndose aplicar el tipo general del Impuesto del 5 por 100. (Fecha de salida: 29/05/2003; página web: referencia nº 819)

Palabra clave: ciberlocutorio

Están exentas de IGIC las prestaciones de servicios de telecomunicación consistentes en la provisión de acceso a redes informáticas (Internet) mediante máquinas automáticas con inserción de monedas en aplicación del artículo 24 de la Ley 19/1994. No tienen la consideración de prestaciones de servicios de telecomunicación la entrega o arrendamiento de las citadas máquinas automáticas. (Fecha de salida: 16/05/2003; página web: referencia nº 800)

B) Adquisición bienes de inversión (art. 25)

Palabra clave: requisito temporal

Si dentro del plazo de tres años desde la escritura pública de constitución, una sociedad mercantil amplía capital, el plazo de tres años a que se refiere el artículo 25.1 de la Ley 19/1994 comienza a computarse a partir de la fecha de otorgamiento de la escritura pública de ampliación de capital, y no desde la finalización del plazo de tres años a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución. (Fecha de salida: 12/06/2003; página web: referencia nº 821).

Palabra clave: construcción nave industrial

Es criterio de esta Dirección General de Tributos que para disfrutar de la exención establecida por el artículo 25 de la Ley 19/1994, la sociedad adquirente deberá entregar a la constructora, una declaración en la que identifique el bien de inversión y manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en los números anteriormente transcritos.

Además, para la aplicación de esta exención a la construcción de una nave industrial se han de cumplir los siguientes requisitos:

1º.- Que la ejecución de la obra tenga la consideración de entrega de bien, conforme lo dispuesto en el artículo 6, número 2, apartado 4º de la Ley 20/1991.

2º.- Que el devengo de los pagos anticipados se produzca dentro del ámbito temporal de aplicación de la exención (tres años a partir del otorgamiento de la escritura de ampliación capital).

3º.- Que la entrega del bien inmueble se produzca igualmente dentro del ámbito temporal de aplicación de la exención.

4º.- Que dicho bien inmueble se encuentre contabilizado como parte del inmovilizado material y tenga como carácter finalista el ser objeto de utilización o funcionamiento, por un periodo superior a un año, en la actividad propia del adquirente. (Fecha de salida: 16/06/2003; página web: referencia nº 822)

C) Zona Especial Canaria (art. 47)

Palabra clave: entregas de tabaco

De la regulación contenida en el Título V de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se desprende que las entidades de la ZEC están en análoga situación jurídica que cualquier otra sociedad española frente a sus socios, su personal, sus clientes, sus proveedores, sus deudores y acreedores, y los terceros interesados en su gestión, entre los que destacan las Haciendas públicas. Les son por tanto aplicables, con alguna especialidad puntual, las normas mercantiles, contables, administrativas, laborales y fiscales que se aplican a las demás sociedades domiciliadas en Canarias. Pero a ese estatuto societario común o general se le superpone, sin alterarlo, otro conjunto de derechos y deberes específico de estas entidades o, en términos más amplios, unas concretas situaciones jurídicas activas y pasivas propias del régimen de la ZEC. Entre las situaciones pasivas cabe citar algunas de índole formal (deber de cumplimentación de trámites de autorización e inscripción en el Registro Oficial de entidades de la ZEC, que pueden afectar a los promotores o a las propias entidades) y otras, más importantes, de carácter material (obligación por parte de las entidades de la ZEC de realizar determinadas actividades económicas y no otras, con restricción geográfica y además en el modo y con el alcance

autorizados; inversión y creación de empleo mínimos; abono de las tasas de inscripción y permanencia en el Registro; sujeción a un específico régimen de control y sancionador). Entre las situaciones jurídicas activas que afectan a las entidades de la ZEC destaca el bloque de bonificaciones y exenciones tributarias, que actúa como estímulo para el acceso al régimen.

En el ámbito de los tributos del REF, el artículo 47 de la Ley 19/1994 contiene dos exenciones del IGIC exclusivamente aplicables a entidades de la ZEC: por un lado, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en favor de otras entidades de la ZEC, y por otro lado, las importaciones de bienes. No hay exención alguna del AIEM específicamente aplicable a las entidades de la ZEC.

Por lo demás, las entregas onerosas de tabaco elaborado por una entidad de la ZEC están sujetas al IGIC en virtud de lo dispuesto en los artículos 4.1, 5.2.2º y 16.2.1º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. Fuera de los supuestos generales de exención contenidos en los artículos 11 a 13 de la propia Ley 20/1991, y del supuesto particular recogido en el citado artículo 47 de la Ley 19/1994, dichas entregas estarán sujetas y no exentas del IGIC, siendo aplicables los tipos previstos en la Ley 20/1991.

En consecuencia, están sujetas y no exentas del IGIC las entregas onerosas de labores del tabaco realizadas por una entidad de la ZEC, excepto cuando las citadas entregas estén exentas por exportación o asimilada a la exportación o sea una entrega con destino a Zonas y Depósitos Francos y Depósitos Aduaneros, o bien cuando las entregas se realicen en favor de otra entidad de la ZEC.

Las entidades de la ZEC deben autoliquidar el IGIC en un modelo especial de autoliquidación (modelo 413) con carácter mensual, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 7.2 y 39.3.2º del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se regula la gestión del IGIC, y en la Orden de 5 de diciembre de 2000, por la que se aprueba el modelo 413.

Por lo que se refiere al AIEM, las entregas de tabaco elaborado por parte de una entidad de la ZEC están sujetas (artículo 67 y anexo IV de la Ley 20/1991) pero exentas del arbitrio (artículo 70.4 y anexo V de la Ley 20/1991). (Fecha de salida: 22/04/2003; página web: referencia nº 787)

Palabra clave: importaciones

Las importaciones realizadas por una entidad de la Zona Especial Canaria se encuentran exentas del IGIC. Ahora bien, es preciso tener en cuenta que esta exención quedará sin efecto, conforme dispone el artículo 52 de la Ley 19/1994, en el supuesto de incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en el artículo 31 de la misma. Como se desprende de la redacción del artículo 71.2 de la Ley 19/1994, la Administración tributaria canaria es la competente para apreciar el citado incumplimiento de requisitos. (Fecha de salida: 07/04/2003).

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 (DESDE ENERO 2003 HASTA MAYO 2003)

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

I. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS NUEVOS

Palabra clave: activos fijos nuevos

La entidad consultante ha realizado una inversión en la **construcción de un aparcamiento subterráneo en régimen de concesión administrativa en el archipiélago canario**. La entidad contabiliza como inmovilizado material los activos construidos en suelo ajeno, con la obligación de entregarlos a la Administración al final del periodo concesional, por efecto de la reversión, y como inmovilizado inmaterial las cantidades y cánones que satisface en concepto de concesión administrativa. Se desea saber si la inversión realizada en los activos construidos puede acogerse a la deducción por activos fijos nuevos prevista en el art. 94 de la ley 20/91. La Dirección General de Tributos entiende que, mientras la concesión administrativa tiene la consideración de inmovilizado inmaterial, los bienes en que se invierte para el desarrollo de una actividad como consecuencia de la concesión otorgada, tendrán la naturaleza que les corresponda, según el tipo de bien que se trate. En nuestro caso, la inversión realizada en un aparcamiento subterráneo por el que el consultante ha obtenido una concesión administrativa tendrá la naturaleza de elemento del inmovilizado material, y por ello, podrá aplicar la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos prevista en el art. 94 de la Ley 20/1991, siempre que se cumplan los demás requisitos exigidos para su aplicación. (Nº Consulta 629/03, fecha de salida: 12/05/2003)

COMENTARIOS DE DOCTRINA

FRANCISCO CLAVIJO HERNÁNDEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

I. INTRODUCCIÓN

En los apartados anteriores de esta sección se ha resumido la doctrina de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias sobre los tributos del REF y la evacuada por la Dirección del mismo nombre del Ministerio de Hacienda sobre los beneficios fiscales del REF. Ahora en estos comentarios nos vamos a ocupar de tres consultas de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias que consideramos fundamentales para entender, de una parte, las consecuencias tributarias en el IGIC de la venta de un solar con pago aplazado y opción de cobro en dinero o en especie; de otra, el concepto de comerciantes minoristas y las entidades peninsulares que desean instalarse en Canarias, y, finalmente, la deducción del IGIC y del recargo no computados en el modelo 424 en los supuestos de cese en el régimen especial de comerciantes minoristas.

II. VENTA DE SOLAR CON PAGO APLAZADO Y OPCIÓN DE COBRO EN DINERO O EN ESPECIE (Consulta de 08/04/2003; página web: referencia nº 779)

La consulta de 8 de abril de 2003 analiza con bastante precisión esta operación inmobiliaria de venta de un solar con pago aplazado y opción de cobro en dinero o en especie. Las notas fundamentales del supuesto de la consulta pueden sintetizarse en estos tres puntos: a´) se vende por una entidad un solar con pago aplazado, y en el contrato se pacta la posibilidad de que el vendedor pueda cobrar su importe bien en metálico, bien en especie, en cuyo caso el comprador le entregaría una serie de viviendas y plazas de garaje. b´) En el contrato se establece que la facultad de opción, la entidad vendedora la debe ejercitar antes del vencimiento del plazo de pago. c´) La entidad opta por el pago en especie, lo que, luego, le permite suscribir con una serie de compradores, y antes de la entrega de las viviendas y garajes, unos contratos a cuenta de su precio final.

Estas precisiones sobre los supuestos de la consulta permiten abordar las problemas tributarios que suscita esta opera-

ción inmobiliaria, que, por razones obvias de simplicidad, pasamos a examinar dividiéndolas en las dos cuestiones siguientes:

– En primer lugar, las relacionadas con la venta del solar y con la opción por el cobro en metálico o en viviendas y garajes. En nuestro Derecho, esta venta, tal y como aparece en la consulta, determina la realización en el IGIC de dos hechos imponibles:

a) El primero de ellos es el de la entrega del solar, cuyo devengo, como dice muy bien la Dirección General de Tributos, se produce en el momento de la puesta a disposición del adquirente del bien objeto del contrato. A este respecto, conviene precisar que ese momento coincide con el de fecha de la escritura pública de compraventa, ya que, según dispone el artículo 1462 del Código Civil, su otorgamiento equivale a la entrega. No se le escapará al lector que esta operación plantea serios problemas a la hora de liquidar el Impuesto. Pues al poderse pagar el solar en dinero o en especie, surge la cuestión de cómo ha de determinarse la base imponible del Impuesto, dado que las reglas no son las mismas en uno y otro caso. Si el pago es en dinero, habrá que aplicar la regla general establecida en el artículo 22 de la ley 20/1991; pero si es en especie, las normas de aplicación serán las especiales del artículo 23. Sin embargo, esta opción no la ejerce el vendedor inmediatamente, sino que la aplaza hasta el momento del vencimiento del plazo de pago. Con lo cual se plantea el problema de qué norma aplicar, ¿la de del artículo 22 o la del 23 de la ley 20/1991?. No hace falta insistir que, en nuestro Derecho, la base imponible tiene que determinarse en el momento del devengo, sin perjuicio de las modificaciones posteriores que sean procedentes. Por ello, la Dirección General de Tributos, ante la posibilidad de que la contraprestación no sea dineraria, establece la doctrina –con la que estamos totalmente de acuerdo– que la base imponible de estas operaciones debe determinarse de acuerdo con el artículo 23.1, y tomar como importe el valor de mercado del solar, que es el bien que ha entregado la entidad vendedora. Si, luego, la entidad opta por el pago en dinero, y el importe de la base imponible determinada conforme al artículo 22 difiere de la que se ha determinado por el artículo 23.1, lo que hay que hacer es, simplemente, modificar la base y la repercusión efectuada.

b) El segundo hecho imponible es el de la entrega al dueño del solar por el promotor de las viviendas y garajes, para la que existe un pago anticipado en la entrega del solar. No parece necesario subrayar que este segundo hecho imponible no plantea los problemas liquidatorios del anterior. Cabe precisar sólo que al constituir la entrega del solar un pago anticipado del importe de las viviendas, el IGIC, por este pago, se devenga [artículo 18.1 f) de la ley 20/1991] en el momento en que la entidad dueña del solar comunica al promotor que opta por el pago en especie. Pero, además, como en este hecho imponible, la contraprestación no es dineraria, la base imponible estará constituida, según el artículo 23.1 de la ley 20/1991, por el valor de mercado de las viviendas y garajes entregados.

– Una segunda cuestión que plantea esta operación inmobiliaria, totalmente distinta a las anteriores, es la referente a las ventas de las viviendas y garajes por la entidad que era dueña del solar. Lo primero que debe destacarse es que estas ventas deben calificarse como segundas entregas de edificaciones, pues, como señala la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta que nos ocupa, «la primera entrega es la que efectúa la empresa constructora-promotora a la entidad dueña del solar, sin que, en ningún modo, pueda entenderse que esta sociedad actúe en la operación como promotora, ya que se limita a recibir unos bienes adquiridos previamente y entregarlos con posterioridad, siendo la empresa de quien los recibe la que tiene la consideración de promotora en la operación que nos ocupa». Por tanto, al ser segundas entregas, todas estas ventas están exentas del IGIC por el artículo 10.1.22 de la ley 20/1991 y sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad «transmisiones patrimoniales onerosas», de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.4 de la misma ley.

Con todo, debe dejarse constancia que, según precisa la consulta, la entidad vendedora de las viviendas no entendió que estas ventas estaban exentas del IGIC, y por los pagos anticipados por la entrega futura de las viviendas y garajes, repercutió el Impuesto a los compradores, quienes, como hemos dicho, son sujetos pasivos del ITP por la compra de las viviendas. Pues bien, en casos como éste de repercusión incorrecta del IGIC, lo procedente, según el artículo 20.2 de la ley, es rectificar la repercusión realizada. Lo cual, evidentemente, determinará una minoración de las cuotas repercutidas, de tal modo que el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes: a) iniciar ante la Consejería de Hacienda el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o b) regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación del período o en las siguientes, reintegrando al destinatario de la operación el importe repercutido. De esta forma, se corrige la imposición por el IGIC, y se consigue que la operación quede gravada por el ITP, que es el Impuesto que, hoy, en nuestro ordenamiento, grava la compra de las viviendas.

III. LA CONSIDERACIÓN DE MINORISTA DE UNA ENTIDAD QUE DESARROLLA SU ACTIVIDAD EN LA PENÍNSULA Y DESEA INSTALARSE EN CANARIAS (Consulta de 08/04/2003; página web: referencia nº 778)

Pocos temas hay en el IGIC tan complejo como el del comerciante minorista; un tema preñado de dificultades que comienzan por su mismo concepto, que aparece regulado en el artículo 10.3 de la ley 20/1991.

No nos corresponde analizar el pormenor de esta definición legal. Nos conformaremos con destacar que el concepto de minorista en el IGIC se define por tres notas:

– Primera, la actividad del empresario ha de consistir en la venta de bienes muebles o semovientes.

– Segunda, el empresario no debe someter, por sí mismo o por medio de terceros, esos bienes a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura.

– Y tercera, el empresario debe realizar la mayor parte de sus operaciones comerciales con consumidores finales, en el sentido de que la suma de las contraprestaciones correspondientes a la entrega de los bienes a quienes no tengan la consideración de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social (o al Servicio Canario de Salud, según ha señalado la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias en las contestaciones a las consultas de 5 de febrero y 4 de marzo de 1998) hubiese excedido, durante el año anterior, del 70 por 100 de las operaciones realizadas. O lo que es lo mismo, dicho quizá de una forma más gráfica, que el empresario no haya efectuado ventas a otros sujetos pasivos del IGIC en al menos el 30 por 100 del volumen de negocio del ejercicio precedente.

No es fácil, como puede suponerse, determinar en la gestión del IGIC este tercer requisito. En mi libro Impuesto General Indirecto Canario (Tomo I, Ciss Praxis, Valencia, 1995, pág. V-40), he señalado una pauta que puede ser eficaz en esta labor de calificación de un comerciante como minorista, y que no me resisto a recordar aquí porque es muy sencilla de aplicar. Me refiero al examen de la facturación de la empresa: en concreto, a si la empresa ha facturado sus operaciones siguiendo los requisitos del artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, o bien, mediante tique que permite el artículo 4.2 a) del mismo Real Decreto 2402/1985. Si el 30 por 100 o más del importe de las ventas del año anterior las tiene documentadas en facturas, el comerciante, a efectos del IGIC, no puede ser calificado sino de mayorista. Si, por el contrario, más del 70 por 100 del importe de sus ventas aparecen documentadas en vales numerados o tiques de caja, el comerciante debe ser considerado minorista, pues, como es sabido, solo pueden registrarse de esa forma las ventas al por menor: es decir, aquellas cuyo destinatario sea un consumidor final.

En consonancia con este criterio, la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias (contestación a la consulta de 9 de marzo de 1993) ha dicho que para determinar si una entidad es o no minorista, «debe(n) seguirse los siguientes pasos: 1º) reunir toda la facturación emitida en el año anterior por las actividades comerciales de cualquier tipo que haya realizado; 2º) sumar todas las contraprestaciones contenidas en las facturas emitidas; 3º) separar la facturación que corresponda a entregas de bienes a otros empresarios que adquieran en su condición de tales de la facturación por ventas a particulares o a la Seguridad Social, y 4º) sumar las contraprestaciones de ambos bloques de facturas por separado. Si la suma de las contraprestaciones correspondientes a otros empresarios no ha llegado al 30 por 100 sobre el total de las contraprestaciones, la entidad –concluye la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias– tiene la consideración de minorista».

Interesa, no obstante, puntualizar que lo determinante para la consideración

de un comerciante como minorista no es el número de las ventas que haya realizado con los consumidores finales, sino el montante de las contraprestaciones devengadas. Sólo si estas contraprestaciones por entregas (de bienes muebles o semovientes) a los no empresarios o profesionales excede del 70 por 100 del total de las mismas, el comerciante debe ser considerado minorista.

Pues bien: ¿son aplicables estos criterios al empresario que desarrolla su actividad en la Península y desea instalarse en las Islas Canarias? ¿Se toma en consideración, para la determinación del porcentaje de las ventas a los no empresarios o profesionales, las que ha realizado durante el año anterior en la Península?

La respuesta que la Dirección General de Tributos ha dado a estas cuestiones, en la consulta de 8 de abril de 2003, es bastante precisa y acertada. Ante todo, señala que el requisito cuantitativo de que la suma de las contraprestaciones a quienes no tengan la consideración de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, hubiese excedido del 70 por 100, no es aplicable a las entidades no radicadas en nuestro territorio, pero que desean establecerse en las Islas. Por ello, puntualiza que «no es relevante para comprobar si es comerciante minorista a efectos del IGIC el volumen de contraprestaciones de las entregas a particulares que haya realizado fuera de Canarias».

Lógicamente, al no ser aplicable este requisito cuantitativo, la consideración de si una entidad es o no minorista, en el primer año de su actividad en Canarias, va a depender exclusivamente del epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas aplicable a su actividad comercial. Pues, como establece el artículo 13 del Reglamento estatal del IGIC (Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre), el requisito de que las contraprestaciones a los no empresarios o profesionales hubiese excedido del 70 por 100 de las realizadas, «no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que, teniendo la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, no puedan calcular el porcentaje (…) por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales» (el subrayado es mío).

En consecuencia, en supuestos, como el que se plantea en esta consulta, de una entidad con domicilio fiscal en la Península y que desea establecerse en Canarias, la consideración de comerciante minorista, durante el primer año natural de actividad comercial en las islas, va a depender, únicamente, de si se da de alta en un epígrafe de «comercio al por menor» del Impuesto sobre Actividades Económicas. Si se da de alta en esos epígrafes, es minorista. Si no lo hace y se da de alta, por ejemplo, en el «comercio al por mayor», la entidad no tendrá la consideración de minorista y estará sujeta al IGIC, aunque el 100 por 100 de las contraprestaciones de sus ventas en la Península en el año anterior hubiese sido a particulares.

IV. LA DEDUCCIÓN DEL IGIC Y DEL RECARGO SOBRE LAS IMPORTACIONES NO COMPUTADOS EN EL INVENTARIO DEL MODELO 424

(Consulta de 10/04/2003; página web: referencia nº 783)

El régimen especial del comercio minorista ofrece una problemática, en la gestión del IGIC, nada desdeñable. Una de las dificultades es la que plantea la consulta de 10 de abril de 2003. ¿Pueden deducirse las cuotas del IGIC a la importación y del recargo sobre las importaciones que fueron abonadas antes del cese en el régimen especial de comerciantes minoristas y que no se computaron en el modelo 424, a pesar de estar en existencia?

Son dos las cuestiones que nos debemos plantear en estos comentarios con ocasión de esta consulta: primera, si en la ley 20/1991, el derecho a la deducción está condicionado a la inclusión del bien importado y de las cuotas satisfechas en el modelo 424. Y segunda, qué consecuencias jurídicas se derivan de la omisión de esos datos en el inventario del modelo 424 de los bienes que tiene el empresario en almacén.

Por lo que a la primera cuestión afecta, una lectura superficial de los artículos 58 bis de la ley 20/1991 y 27 bis del Reglamento de gestión del IGIC (Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, del Gobierno de Canarias, por el que se aprueba las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del IGIC) pone de manifiesto que el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC a la importación y del recargo sobre las importaciones, no está condicionado, en nuestro Derecho, a ninguna exigencia formal. Si bien a tales cuotas no se aplica la regla del artículo 32.2 de la ley 20/1991 (que dispone que en las importaciones el derecho a la deducción nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúe el pago de las cuotas deducibles), sino la del 58 bis de la misma ley, que establece que el derecho nace en el momento del cese en el régimen especial de los comerciantes minoristas; pero su ejercicio aparece supeditado a que se hayan soportado las cuotas del IGIC y del recargo sobre las importaciones, no a que se hayan incluido esas cuotas en el inventario de existencias del modelo 424.

Por ello, la Dirección General de Tributos dice, con todo acierto, en la contestación a esta consulta, que la cuota del IGIC y del recargo satisfechos a la Hacienda Pública canaria con anterioridad al momento del cese en el régimen especial del comerciante minorista, puede deducirse desde dicho cese, aunque no se haya hecho constar en el inventario del modelo 424. La única condición que establece la contestación es que el comerciante debe cumplir, como es lógico, los requisitos generales de la deducción establecidos en los artículos 28 y siguientes la ley 20/1991.

La segunda cuestión, relativa a las consecuencias jurídicas de la omisión en el modelo 424 de los datos sobre las cuotas satisfechas por los bienes importados que permanecen en existencia, tiene una respuesta que, en parte, se deduce de lo

que acaba de exponerse: la única trascendencia de no computar un bien importado en el inventario de existencias en el momento del cese en el modelo 414, es la comisión de una infracción tributaria simple, conforme a lo dispuesto en el artículo 78.1 a) de la Ley General Tributaria, sin que esa infracción constituya, en sí, un obstáculo o impedimento para la deducción. La omisión de esos datos en el inventario no impide la deducción de las cuotas satisfechas del IGIC y del recargo, pues, como hemos dicho, el derecho a la deducción nace del cese en el régimen especial y no de la inclusión de los datos en el modelo 424.

RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS RELATIVAS A LOS BENEFICIOS FISCALES DEL REF QUE AFECTAN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y AL IRPF

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

I. INTRODUCCIÓN

En el nº 4 de la revista Hacienda Canaria fueron publicados en esta misma sección dos resúmenes conteniendo la doctrina sentada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias relativa a, por un lado, la Reserva para Inversiones en Canarias y, por otro, al resto de beneficios fiscales del REF que afectan al Impuesto sobre Sociedades y al IRPF, desde la entrada en vigor de los mismos hasta la actualidad.

En este número y en los siguientes, se irán incluyendo en este apartado las resoluciones que el Tribunal vaya dictando y que aclaren o interpreten algún aspecto de los beneficios fiscales señalados que no haya sido abordado por resoluciones ya incluidas en los resúmenes publicados en el nº4 de la revista.

II. BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES (art. 26 ley 19/1994)

El Tribunal entiende que no deben formar parte de la base del cálculo de la bonificación por producción de bienes corporales, las subvenciones recibidas. Entender lo contrario, afirma el Tribunal, supondría admitir la analogía en-

tre subvenciones y ventas; ello produciría el efecto de extender el ámbito de la controvertida bonificación más allá de sus estrictos términos, lo cual está vedado por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria. Por otro lado, el Tribunal no considera correcto el criterio de la actuaria según el cual si bien la deducción establecida en el artículo 26 de la ley 19/1994 es compatible con la RIC, el cálculo de la primera se realiza una vez deducida la parte proporcional de la reducción operada en aplicación de la segunda. (Resolución de 30/04/2003, Reclamación nº 35/612/02)

III. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (art. 27 ley 19/1994)

El plazo máximo de entrada en funcionamiento de los activos adquiridos para materializar la RIC debe producirse dentro del plazo máximo legal fijado para su adquisición, salvo determinados casos de inversiones complejas. El tema de "inversión compleja" ofrece, según las palabras del Tribunal, "plurales consideraciones y en lo que aquí interesa es un problema de límites y en este contexto, determinar cuándo nos encontramos frente a una inversión compleja y su plazo de realización y consiguiente entrada en funcionamiento está lleno de dificultades porque cada caso es distinto".

- En dos ocasiones ha reconocido el Tribunal ese carácter de compleja a la inversión admitiendo su entrada en funcionamiento después del plazo legalmente fijado en el art. 27.4. En ambos casos se trataba de un hotel de cinco estrellas (Resolución de 27/11/2002, Reclamación nº 35/2747/01 y Resolución de 25/02/2003, Reclamación nº 35/1274/01)
- En cambio no se ha reconocido dicho carácter de "inversión compleja" en el caso de un terreno que es adquirido para la construcción de una nave industrial con un proyecto inicial de 131.000.000 ptas. En palabras del Tribunal, "tanto por su naturaleza como por su cuantía, no puede calificarse como compleja", no apreciándose causas objetivas que justifiquen el retraso en un proyecto que una vez transcurrido el plazo previsto en el art. 27.4, no había comenzado a ejecutarse. (Resolución de 29/05/2003, Reclamación nº 35/2027/01).

Sociedad en la que concurren las circunstancias determinantes para su consideración como entidad transparente de mera tenencia de bienes; La única actividad realizada es la de **arrendamiento de inmuebles**, no pudiendo considerarse la misma como empresarial toda vez que incumple los requisitos exigidos por la normativa de IRPF, a saber: que se cuente en el desarrollo de la actividad al menos con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y que se utilice para la ordenación de aquella una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. La Reserva para Inversiones en Canarias es, según afirma el Tribunal, un estímulo fiscal a la

realización en Canarias de actividades fomentadoras de riqueza y desarrollo económico, por lo que deben beneficiarse de él las ganancias obtenidas en la realización de actividades empresariales. A la hora de determinar si la sociedad en cuestión tiene la posibilidad de dotar la RIC, la cuestión se centra, no en la consideración de sociedad transparente, sino en si se ha ejercido una actividad económica o no, esto es, si se ha producido la necesaria ordenación por cuenta propia de medios de producción para llevar a cabo la actividad que genera los rendimientos obtenidos. La respuesta en el caso que nos ocupa es negativa ya que se incumplen los requisitos para poder calificar de empresarial a la actividad realizada por la entidad por lo cual se concluye que no puede beneficiarse del beneficio de la RIC. (Resolución de 26/06/2003, Reclamación nº 38/328/02)

Miembros de una comunidad de bienes que ejerce la actividad empresarial de farmacia, no disponen de contabilidad individualizada distinta de la de la comunidad de bienes. Según expone el Tribunal, resulta claro que la comunidad de bienes a la que pertenecen los reclamantes no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por lo que el posible beneficiario de la RIC ha de ser el comunero como persona física sujeta al IRPF mediante el régimen de atribución. En este contexto ha de señalarse que las personas físicas tienen por disposición expresa de la Ley 19/94 que cumplir, para aprovechar el beneficio fiscal mencionado, determinados requisitos entre los que figuran los relativos a la contabilización de las dotaciones hechas a la reserva y su mantenimiento, lo que implica necesariamente la llevanza de libros contables. Ellos se realizará uniendo, a efectos de su cálculo, los rendimientos que han sido atribuidos por la Comunidad a los obtenidos, en su caso, por la realización directa de otras actividades económicas. (Resolución de 28/05/2003, Reclamaciones nº 38/528/02 y 38/529/02).

IV. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS NUEVOS (art. 94 ley 20/1991)

Los bienes adquiridos por el obligado tributario, persona física, acogidos a la deducción por inversiones deben estar afectos a la actividad empresarial realizada, perdiéndose el derecho a gozar de este beneficio fiscal en el caso de desafectación con anterioridad al transcurso de los cinco años de necesario mantenimiento de los activos marcado por la ley. En el caso en cuestión, **el empresario individual cesa en el ejercicio de su actividad antes de cumplirse el plazo de cinco años señalado, lo que conlleva la pérdida del beneficio fiscal disfrutado**. No se entiende probada la circunstancia de la sucesión en la actividad por aportación de la misma a la sociedad creada simultáneamente al cese del empresario individual, pues ni el domicilio de la entidad y del contribuyente es el mismo, ni la actividad es la misma, siendo la de la persona jurídica mucho más amplia, no existiendo, de acuerdo con la escritura de constitución de la sociedad, aportación de la actividad del

interesado a la entidad o transmisión alguna del patrimonio empresarial del sujeto pasivo a la nueva sociedad. (Resolución de 27/02/2003, Reclamación nº 38/1310/01).

El artículo 94.3 de la ley 20/91 permite que la inversión se realice en **activos fijos usados** siempre que no hubieran gozado anteriormente de la deducción por inversiones y que supongan una ***evidente mejora tecnológica*** para la empresa. En este sentido, entiende el Tribunal que las meras manifestaciones sin informes o estudios que las sostengan, no prueban la existencia de mejora tecnológica. Para acreditar la mejora tecnológica *resulta necesaria la demostración palmaria, lo cual corresponde al contribuyente en el procedimiento inspector, del avance técnico que a su vez ha supuesto una reducción de costes o un aumento en la calidad del servicio prestado*. Por otro lado, el hecho de que haya prescrito el ejercicio en el que se generó el derecho a la deducción, y que por tanto esté prescrito el derecho a liquidar por tal periodo, no impide que se pueda **comprobar el requisito de mantenimiento de las inversiones** acogidas a tal beneficio fiscal; *No puede ser excusa para la falta de justificación de la existencia de una inversión el hecho de que el ejercicio de adquisición de los bienes esté prescrito o el no conservar la documentación, facturas o justificantes, por haber transcurrido los plazos que a tal efecto se señalan en el Código de Comercio*, pues una cosa es la prescripción del derecho a liquidar por un ejercicio prescrito y otra muy distinta es la de comprobar determinados hechos con proyección en futuras declaraciones, una cosa es la obligación de conservación documental durante determinados plazos y otra distinta la guarda, en propio interés (puesto que ninguna norma obliga a sus destrucción) de los soportes documentales que tiene derecho a exigir la Administración y que van a redundar en beneficio del sujeto pasivo. (Resolución de 27/03/2003, Reclamación nº 38/1523/01).