DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Sección coordinada por

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

INTRODUCCIÓN

De acuerdo con la estructura de la presente sección, definida en el número anterior de la revista Hacienda Canaria, ésta queda dividida en cinco grandes bloques: los dos primeros, comprensivos de la doctrina emanada de los órganos administrativos –estatal y autonómico, respectivamente– mediante la contestación a consultas tributarias; los dos segundos, reflejo de la doctrina y criterios definidos por resoluciones emanadas de los órganos económico administrativos competentes en sus respectivos ámbitos autonómicos y estatales, frente a cuestiones ante ellos planteadas; y por último un quinto bloque dedicado a comentarios de la doctrina anterior.

En relación a ello, debe ponerse de relieve, que si bien en el presente número de la revista no se recoge el último de los bloques señalados –relativo a comentarios de la doctrina– es nuestra intención mantener el citado bloque en ediciones venideras, e incluso ampliarlo en cuanto a su contenido, con comentarios no sólo de las contestaciones a consultas tributarias evacuadas, sino incluyendo también comentarios a resoluciones económico administrativas, consolidando así la estructura anteriormente definida.

Por lo demás, pocas novedades ofrece la sección respecto a lo ya comentado en ediciones anteriores, siendo quizás lo más destacable de la presente que por primera vez se incluye una resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (concretamente, en materia de Reserva para Inversiones en Canarias)

Por último debemos manifestar que, a la vista del contenido de la sección que en este número se presenta –desde una perspectiva de integración y unificación del mismo–, aun se aprecia una distorsión temporal en la presentación de los cuatro primeros bloques. Si bien ello resulta una consecuencia lógica derivada de los desfases en la inserción de los diversos bloques en la presente sección, es nuestra pretensión que en el siguiente número dicha distorsión quede corregida. Dicha pretensión tiene su origen no ya sólo en consideraciones formales de presentación de la sección, sino que adquiere relevancia a la vista de la inminente entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y al nuevo carácter que en la misma se dota a las contestaciones a las consultas tributarias, entendiendo desde esta sección que resulta necesario establecer una distinción entre el "antes" y el "después" de la nueva Ley General Tributaria.

CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA EN LOS MESES DE NOVIEMBRE DE 2003 A FEBRERO DEL EJERCICIO 2004

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: ejecuciones obras

De la combinación de los arts. 6.2.4 y 7.2.6 supone que todas las ejecuciones de obras de carácter mobiliario tienen la consideración de prestación de servicios en el IGIC. Igualmente tendrá la consideración de prestación de servicios las ejecuciones de obras, con independencia del coste de los materiales aportados por parte del empresario respecto a la base imponible de la operación de ejecución de obra, que no tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación. Las ejecuciuones de obras que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación tendrán la consideración de entrega de bien o prestación de servicio dependiendo si el coste de los materiales aportados por el empresario que ejecute la obra supera o no el 20 por 100 de la base imponible. Si supera, estaremos ante una entrega de bienes, si no supera, ante una prestación de servicios.

La operación de venta y colocación de parquet es una ejecución de obra de carácter inmobiliario por tener la consideración de bien inmueble por incorporación, conforme dispone el art. 334.3 del Código Civil. Tal ejecución de obra tiene la consideración de prestación de servicios, con independencia del coste de los materiales aportados por el empresario, dado que en ningún caso el objeto de la ejecución de obra es la construcción o rehabilitación de edificaciones. (Fecha de salida: 06/02/2004; página web: referencia Nº 876)

B) Localización Establecimiento permanente

Palabra clave: servicios de mediación

La prestación de servicios efectuada por un empresario radicado en Canarias de mediación en nombre y por cuenta de un empresario no radicado en Canarias, se entiende prestada donde se localice la operación principal. Por ello, si la entrega de

bienes que realiza el empresario no establecido en Canarias a un cliente radicado en este territorio se encuentra no sujeta al IGIC, la prestación de servicios de mediación en nombre y por cuenta de terceros se encontrará no sujeta al IGIC. Por el contrario, si la entrega de bienes que realiza el empresario no establecido en Canarias a un cliente radicado en este territorio se encuentra sujeta al IGIC, la prestación de servicios de mediación en nombre y por cuenta de terceros se encontrará sujeta al IGIC. (Fecha de salida: 27/01/2004; página web: referencia nº 873)

Palabra clave: Administrador social

La localización de los servicios del administrador social de una entidad mercantil, en lo que concierne al IGIC, ha de analizarse de acuerdo con la regla contenida en el art. 17.2.5.A).d) de la Ley 20/1991. (Fecha de salida: 08/01/2004; página web: referencia Nº 868)

C) Exenciones interiores

Palabra clave: arreglos florales; comercio minorista

La operación de arreglo floral y elaboración de coronas realizada por una floristería, tenga la consideración de prestación de servicio por elaborarse previo encargo del cliente o tenga la consideración de entrega de bienes por elaborarse sin previo encargo, tributará al tipo general del 5 por 100. en ningún caso, de tratarse de entrega de bienes, tiene el empresario por esta actividad la consideración de comerciante minorista y, por tanto, no resulta de aplicación la exención prevista en el art. 10.1.27 de la ley 20/1991 (Fecha de salida: 18/12/2003; página web: referencia nº 865).

D) Exenciones por exportaciones y operaciones asimiladas

Palabra clave: Zona Franca

La prestación de servicios efectuada sobre bienes que se encuentren al amparo de una Zona Franca está exenta por aplicación de lo dispuesto en el art. 13 de la Ley 2071991. Dicha exención es independiente, tanto del destino que vayan a tener los bienes, como de que dicho destino pueda variar respecto del inicialmente previsto por parte del destinatario de las prestaciones, sin que quepa, por parte del prestador del servicio, repercutir cuota alguna en las operaciones mencionadas, ni tampoco rectificar las facturas en el supuesto de que los bienes fueran despachados a consumo.

En el supuesto de que los citados bienes fueran despachados a consumo, el importe de los citados servicios exentos se integrarían dentro de la base imponible de la importación, de conformidad con lo dispuesto en el art. 26.1.5 de la ley 2071991 (Fecha de salida: 26/01/2004)

E) Base imponible en operaciones interiores

Palabra clave: reducción base imponible. Créditos incobrables: arrendamientos

No cabe la reducción de la base imponible prevista en el art. 22.7 de la Ley 20/1991 respecto al impago de la cuota repercutida como consecuencia de un arren-

damiento de un bien, con obligación por parte de arrendatario, que no tiene la condición de empresario o profesional, de abonar una renta mensual, excluido el IGIC de 250 euros, dado que la base imponible en el momento del devengo del IGIC (cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, de acuerdo con el art. 18.1.e) de la Ley 20/1991) es inferior a 300 euros. En los supuestos de arrendamientos con obligación de pagos periódicos, y por tanto con devengos periódicos y bases imponibles independientes con cada devengo, la operación no es el contrato de arrendamiento en su globalidad, sino que cada devengo supone una operación de arrendamiento (Fecha de salida: 20/02/2004; página web: referencia nº 878)

F) Tipos impositivos

Palabra clave: agua

El art. 27.1.1-a) de la Ley 20/1991, en la redacción dad por el art. 8. Nueve de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, en vigor desde el 1 de enero de 2003, establece la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC a la "entrega de agua, incluso la envasada, y las entregas de bienes o prestaciones de servicios con destino a la captación y producción de agua y a la realización de infraestructuras de canalización hidráulica".

No es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el art. 27.1.1. a) de la Ley 20/1991, en las importaciones y entregas interiores de contadores de agua, al aplicarse dicho tipo impositivo exclusivamente en las prestaciones de servicios, entregas e importaciones de bienes con destino a la captación y producción de agua, y a la realización de infraestructuras de canalización hidráulica. (Fecha de salida: 04/12/2003; página web: referencia nº 863)

G) Importaciones de bienes

Palabra clave: reimportación

La importación de cajas plásticas reutilizables, clasificadas en la partida arancelaria 39231000 de la Nomenclatura Combinada TARIC, para el envasado y comercialización de productos hortofrutícolas fuera del territorio insular, está sujeta y no exenta del IGIC y del AIEM, sin que sea posible la importación de las citadas mercancías al amparo del régimen de importación temporal, al no ser viable la utilización de métodos normalizados de identificación unitarias de los bienes, haciendo imposible la misma; asimismo entiende la Dirección General de Tributos que, atendiendo a la naturaleza de los bienes, las operaciones en que son utilizados, y las características de los tributos a los que está sometida su importación, dicha imposibilidad de identificación de las mercancías puede dar lugar a un abuso del régimen, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139 del Código Aduanero Comunitario, que es aplicable en el IGIC y en el AIEM en materia de importaciones como consecuencia de lo previsto en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991.

Las sucesivas reimportaciones de las cajas de plástico exportadas que ya hubiesen sido declaradas y abonados los tributos exigidos a la importación de las mismas en

el archipiélago canario estarán exentas del IGIC y del AIEM, conforme a lo dispuesto en los arts. 14.4 y 73.2 de la Ley 20/1991. No obstante, con carácter previo a la realización de las operaciones, de deberán adoptar acuerdos previos de valoración con la Administración para determinar el grado de depreciación y reposición de los bienes, a fin de establecer el porcentaje de cajas que, en cada una de las reimportaciones, corresponde a cajas importadas por primera vez, debido a la necesaria reposición de las mismas por la corta vida útil de éstas. En este caso, dicho porcentaje deberá ser liquidado como cajas nuevas, o de primera importación (Fecha de salida: 26/11/2003; página web: referencia nº 861)

Palabra clave: prestaciones de servicios anexas a la importación

Se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio que, encontrándose sujetas a dicho Impuesto por localizarse en el ámbito de aplicación del mismo, se incluyan en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, conforme al artículo 14.7 de la Ley 20/1991 y 31 del Real Decreto 2538/1994. En consecuencia, y entre otras posibles, las prestaciones de servicio realizadas en nombre propio y por cuenta de su cliente por el consultante, referidas a la gestión del despacho de aduanas mediante un agente de aduanas, almacenamiento y transporte hasta el primer destino de la mercancía, así como la comisión por realizar toda la operación, incluidas en la base imponible de la importación a que se refieran, se encuentran exentas de IGIC. (Fecha de salida: 03/02/2004; página web: referencia nº 874)

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

A) Hecho imponible

Palabra clave: pagos anticipados

Las adquisiciones de combustibles realizadas por la sociedad consultante a un "gestor de un depósito aduanero localizado en aeropuertos" se encontrarán sujetas al AIEM en concepto de entregas interiores si dichos combustibles se encuentran incluidos entre las partidas estadísticas enumeradas en el Anexo VI de la Ley 20/1991 y el "gestor del depósito aduanero" es el empresario productor de los combustibles objeto de entrega, siempre y cuando el depósito no tenga la consideración de depósito a efectos del IGIC. De darse este último supuesto, la salida del depósito tendría la consideración de importación, siendo el sujeto pasivo quien solicite la importación. (Fecha de salida: 12/11/2003; página web: referencia nº 859)

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

A) Adquisición de bienes de inversión (art. 25)

Palabra clave: operaciones asimiladas

Es de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de

cumplirse los requisitos exigidos en el mismo, en operación consistente en la ejecución de obra para la realización de las obras correspondientes al trazado de la línea (tendido de vías transitarias), considerándose que el propio tendido de las vías transitarias ha de entenderse como edificación en tanto supone la ejecución de obra de construcción de una vía de comunicación terrestre a que se refiere la letra f) del artículo 5.5 de la Ley 20/1991, y calificarse como entrega de bienes si el importe de los materiales utilizados aportados por el empresario constructor excede del 20 por 100 de la base imponible. No obstante, de incumplirse el requisito cuantitativo anteriormente expuesto, y en la medida en que el resultado del la ejecución de obra sigue siendo idéntico aunque la operación resulte en prestación de servicios, en virtud de la asimilación vigente a partir de 1 de enero de 2004 de dichas ejecuciones de obra con las entregas de bienes de inversión, igualmente será aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. (Fecha de salida: 15/01/2004; página web: referencia nº 869).

Palabra clave: operaciones asimiladas

Respecto a aquellas ejecuciones de obra cuyo devengo haya sido anterior a la modificación efectuada en el artículo 25 de la Ley 19/1994 mediante la que se asimilan a entregas de bienes de inversión las ejecuciones de obra consideradas como prestaciones de servicio, necesariamente deberán tener la consideración de entregas de bienes para beneficiarse de la misma, circunstancia que se producirá en la medida en que se refieran a edificaciones y que reúnan la consideración de entregas de bienes al exceder el coste de los materiales aportados por el empresario que ejecute la obra del 20 por 100 de la base imponible. (Fecha de salida: 21/01/2004; página web)

Palabra clave: terrenos "en curso de urbanización"

La venta del 50 por 100 del dominio y participaciones indivisas de unas fincas situadas en Canarias por parte de una sociedad limitada domiciliada en canarias a otra sociedad limitada está sujeta a IGIC.

No teniendo los terrenos adquiridos la consideración aun de urbanos y estando en proceso de urbanización con las actuaciones previas para dotarlos de los elementos necesarios, previstos en la legislación urbanística, lo que se materializará a travñes del plan parcial, que si bien no ha sido aprobado inicialmente, sí ha sido informado favorablemente, se deduce que a efectos del IGIC los citados terrenos están "en curso de urbanización", no siendo aplicable a estas entregas la exención del IGIC contemplada en el art. 25 de la Ley 19/1994, dado que urbanísticamente el terreno no puede ser objeto de edificación en el momento del devengo del IGIC por la entrega del bien inmueble, por lo que no puede iniciarse de manera inmediata la edificación ni la concesión de los permisos administrativos para la edificación. Por tanto, en el caso expuesto, falta la inmediatez exigida en el art. 25.3 de la Ley 19/1994, lo que deviene en la inaplicación de la exención. (Fecha de salida: 15/12/2003; página web: referencia nº 864)

Palabra clave: arrendamiento

No resulta aplicable la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 respecto a la adquisición por parte de una entidad mercantil de un bien inmueble destinado a su alquiler, cuando dicha sociedad desarrolla simultáneamente la actividad de asesoramiento de carácter contable, fiscal y financiero y de arrendamiento de inmuebles en el mismo local, dado que se incumple la condición prevista en el artículo 25.2.a) de la Ley 40/1998 que la gestión de la actividad de arrendamiento se lleve a cabo en un local destinado exclusivamente a dicho fin. Todo ello con independencia que la sociedad mercantil consultante cumpla el resto de los requisitos objetivos, temporales y documentales para la efectividad de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. (Fecha de salida: 16/01/2004)

B) La Zona Especial Canaria

Palabra clave: importaciones

Las importaciones realizadas por una entidad de la Zona Especial Canaria se encuentran exentas del IGIC con la sola justificación de estar inscrito en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria. 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: 20/01/2004; página web: referencia nº 871)

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 (Octubre 2003 hasta marzo 2004)

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

I. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS:

A) Rentas que dan derecho a dotar la RIC.

Palabra clave: Beneficios obtenidos en Canarias

Entidad cuya actividad principal consiste en la realización de dragados en puertos y playas. Su sede social y de dirección efectiva se encuentra en Canarias, desde donde se realiza la facturación, se contrata con proveedores, se lleva la contabilidad y se realizan cobros y pagos, no existiendo otras oficinas o sucursales fuera de Canarias. Dicha entidad realiza trabajos tanto en territorio nacional como en el extranjero, trasladándose para ello el personal contratado al lugar donde se realizan los dragados y contratando con empresas canarias o extranjeras para el arrendamiento de buques-draga y para la realización de servicios auxiliares. La Dirección General de Tributos entiende, como ya ha dicho en consultas anteriores, que para que un beneficio pueda dar derecho a dotar la RIC ha de proceder de operaciones económicas realizadas efectiva y materialmente en establecimientos situados en Canarias, lo que exige que la actividad se realice con los medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento situado en Canarias, así como que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario. En este sentido, los servicios de dragados en puertos y playas a que se refiere la consulta pueden considerarse localizados en Canarias si han sido efectiva y materialmente realizados desde establecimientos mercantiles situados en las islas, lo que habrá tenido lugar si las operaciones realizadas se han organizado, dirigido, contratado y facturado desde el archipiélago. (Nº Consulta 0473/04, fecha de salida: 03/03/2004).

B) Materialización de la RIC.

Palabra clave: Activos fijos aptos

La entidad consultante se dedica con exclusividad a la importación e instalación de fibra óptica y desea saber si las inversiones en fibra constituyen un destino apto para materializar las dotaciones efectuadas

a la RIC. De acuerdo con lo establecido en la letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la ley 19/1994, la aptitud de la fibra óptica como destino de las dotaciones efectuadas por un sujeto pasivo a la RIC estará condicionada a que la misma tenga la consideración de activo fijo, que se encuentre situado en el archipiélago canario y que sea necesario para el desarrollo de sus actividades empresariales o que contribuya a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. (Nº Consulta 0472/04, fecha de salida: 03/03/2004).

La entidad consultante realiza actividades de promoción de edificaciones y de explotación de inmuebles en alquiler. Se desea saber si una parte de las viviendas construidas por la propia empresa que van a ser destinadas al alquiler son aptas para materializar la RIC de ese mismo ejercicio. La Dirección General de Tributos entiende que del artículo 27 de la ley 19/1994 no se desprende discriminación alguna respecto de los activos fijos fabricados o construidos por la propia empresa, por lo que los inmuebles a los que se refiere la consulta podrían servir como materialización de la RIC, siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos exigidos por la norma. En particular que la actividad de arrendamiento a la que se van a afectar se desarrolle con carácter empresarial para lo cual habrán de cumplirse los requisitos del art. 25.2 de la ley 40/1998. Desde un punto de vista fiscal, el artículo 15 de la ley 43/1995 establece que los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción. En cuanto al requisito temporal de la inversión, esta podrá realizarse desde el mismo momento en el que se hayan obtenido los ingresos que quedarán libres de tributación, sin que sea necesario esperar al acuerdo de dotación contable de la reserva. (Nº Consulta 2241/03, fecha de salida: 15/12/2003).

Palabra clave: plazo para invertir

El consultante, con fecha 30 de octubre de 2000 firmó un contrato de compraventa para adquirir un inmueble en construcción, cuya escritura de compraventa y entrega del mismo se debía realizar entre julio y septiembre de 2002. Por problemas de la empresa constructora, la fecha de entrega se retrasa a septiembre de 2004. El citado inmueble se adquirió para materializar una dotación a la RIC realizada en 1999. Como la RIC se ha dotado en 1999, el plazo de materialización finalizará el 31 de diciembre de 2002, siendo necesario que antes de dicho momento se haya producido la transferencia del dominio del inmueble al que se refiere la consulta para que se entienda producida la adquisición del mismo. A efectos de verificar el cumplimiento de la materialización de la RIC dentro del plazo de los tres años que establece el artículo 27.4 de la ley 19/1994, deberá tenerse en cuenta el momento de la entrega de los bienes, sin que el citado precepto contemple alguna excepción que permita prorrogar el plazo por circunstancias no imputables al contribuyente. (Nº Consulta 0728/04, fecha de salida: 24/03/2004).

Palabra clave: Mantenimiento de las inversiones

La entidad consultante cuyo objeto social es el transporte y distribución de

mercancías se plantea realizar una operación de escisión de manera que los inmuebles que figuran en su activo y que se encuentran vinculados a la actividad de transporte pasen a ser titularidad de una de las sociedades que resulte de la escisión, la cual realizaría la actividad de arrendamiento con carácter empresarial cediendo su uso a la entidad vinculada que continuase ejerciendo la actividad de transporte tras la escisión. Algunos de esos inmuebles fueron adquiridos como materialización de dotaciones a la RIC de ejercicios anteriores. Las sociedades resultantes de la escisión tributarían en régimen de consolidación fiscal. La DGT entiende que en una sucesión a titulo universal como la que se plantea, la entidad adquirente de los inmuebles asume el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de los beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente. En consecuencia el arrendamiento de los inmuebles a una entidad vinculada, en la medida que sean activos en que se haya materializado la RIC de la entidad transmitente, determinará un incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 27.5 de la ley 19/1994 ya que éste expresamente dispone que los sujetos pasivos que se dediquen a través de una explotación económica al arrendamiento, podrán disfrutar del régimen de la RIC siempre que no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios de los bienes. (Nº Consulta 0351/04, fecha de salida: 23/02/2004).

La cesión por parte de una sociedad matriz dedicada al sector de la distribución, de los bienes en que materialice la RIC a sus filiales, si tiene lugar dentro del plazo de los cinco años o de su vida útil si fuera inferior, supondrá un incumplimiento del requisito de mantenimiento contemplado en el art. 27.5 de la ley 19/1994. (Nº Consulta 0470/04, fecha de salida: 03/03/2004).

Los valores o títulos de deuda pública en que se materialice la RIC habrán de permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos, de forma que su transmisión con anterioridad a ese plazo implicará un incumplimiento del apartado 5 del artículo 27, con independencia de que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta nuevamente en títulos de deuda pública apta para la materialización de la citada reserva. (Nº Consulta 0677/04, fecha de salida: 18/03/2004).

II. RÉGIMEN ESPECIAL DE BUQUES Y EMPRESAS NAVIERAS

La obtención de una cantidad a tanto alzado equivalente al valor actual neto de una subvención a favor de una Agrupación de Interés Económico inscrita en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, y que tiene su origen en el RD 442/1994, de 11 de marzo, se encuentra directamente relacionada con un determinado buque, ya que dichas subvenciones y préstamos se conceden a los armadores o a terceros, para la construcción y transformación de artefactos navales. Por ello ha de entenderse que dichos ingresos o cuantías recibidas a tanto alzado podrán ser bonificados conforme a lo establecido en el

artículo 76.2 de la ley 19/1994, ya que tienen su origen y proceden de la explotación desarrollada por la AIE de sus buques y no se darían sin la existencia de los mismos. (Nº Consulta 2254/03, fecha de salida: 15/12/2003).

Los rendimientos de trabajo que se hayan devengado por los tripulantes con ocasión de la navegación realizada en buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias disfrutarán de una exención del 50% de los mismos, con independencia de que los tripulantes tributen por obligación personal o real. La tributación por obligación personal o real no depende de la nacionalidad de estos tripulantes sino de su residencia habitual o no en territorio español, para lo cual habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 9 de la ley 40/1998 de IRPF y en el artículo 5 de la ley 41/1998 del IRNR. (Nº Consulta 576/04, fecha de salida: 09/03/2004).

RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL EXCMO. SR. CONSEJERO DE ECONOMÍA Y HACIENDA RELATIVAS A LOS TRIBUTOS DEL REF, EN EL EJERCICIO 2003

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

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

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

A) Hecho imponible

Palabra clave: bonificaciones

Las facturas que emite la entidad X a la entidad reclamante en concepto de bonificaciones no suponen realización del hecho imponible del IGIC, tal y como se contempla en la Ley 20/1991, ya que no responden a la definición de la entrega de bienes o prestaciones de servicios recogidos en el Título Primero del referido cuerpo legal. Por tanto, en modo alguno procede la repercusión del impuesto (Resolución 266/03, Reclamación 513/02/3)

B) Sujeto pasivo en operaciones interiores:

Palabra clave: inversión del sujeto pasivo.

En aquellos supuestos en que las entregas de bienes y prestaciones de servicios se lleven a cabo por personas o enti-

dades no establecidas en Canarias, la condición de sujeto pasivo recae –por inversión de este elemento tributario– en el destinatario de tales bienes o servicios.

Por su parte, el art. 20 de la Ley 2071991 establece para los sujetos pasivos del IGIC la obligación de repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre áquel para quien se realice la operación gravada (aun cuando éste sea asimismo un sujeto no establecido en las islas canarias, como es el caso que se trata), lo que nos lleva a una doble conclusión: de un lado, que en los supuestos de inversión del sujeto pasivo hay coincidencia plena entre el sujeto pasivo y el destinatario de la operación gravada; de otro lado, que en esos mismos supuestos, quien entrega los bienes o presta los servicios no puede repercutir el Impuesto, ya que esta labor de traslación de la carga impositiva corresponde únicamente al sujeto pasivo (Resolución 192/03, Reclamación 152/02/3)

C) Base imponible en operaciones interiores.

Palabra clave: destinatario ente público.

En las certificaciones de obras emitidas por una entidad a un ente público, destinatario de la obra, no puede considerarse como base imponible de cada certificación el montante global de la misma, sino que habrá de calcularse una base imponible tal que al aplicarse sobre ella el tipo general de gravamen resulte una cantidad coincidente con el total de la propia certificación. (Resolución 329/03, Reclamación 478/02/3)

D) Deducción y devolución.

Palabra clave: facturas

En relación al hecho de que la normativa comunitaria permite la deducción de las cuotas soportadas que no constan en la factura, es preciso matizar la primacía del derecho interno en cuanto a los requisitos establecidos por los estados miembros de la Unión Europea respecto a los documentos justificativos del derecho a la deducción.

Así se desprende de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de febrero de 2001, R.G. 6100/1998 recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio

La posesión de la factura no es elemento constitutivo del derecho a deducir, sino simple requisito de su eficacia y ejecutabilidad puesto que, en definitiva, el derecho a deducir sólo procede en la medida en que los bienes o servicios adquiridos se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas, circunstancia que ha de acreditarse, de ahí la existencia de los requisitos formales previstos en el art. 3.1 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales

Entre los requisitos previstos en el mencionado art. 3.1, se encuentra el de descripción o identificación de la operación, requisito que tiene por finalidad que se especifique la naturaleza y cantidad de los bienes entregados o servicios prestados, al objeto de poder individualizar la operación y controlar su veracidad y la determinación

de su naturaleza, y poder así comprobar si su emisión responde a la realización de una operación sujeta al Impuesto.

Conceptos tales como "bonificación aperturas", "bonificación roturas", "bonificación servicios merchand", "bonificación aniversario", "bonificación contenedores" y "bonificación publicidad", tienen un carácter genérico que no permiten identificar la operación, lo que impide el derecho a la deducción de las cuotas de IGIC repercutidas en dichas facturas, más bien parece que se trata de justificar un descuento comercial mediante la emisión de una factura qu no responde a operación alguna.

Corresponde al destinatario de la operación exigir a la entidad emisora de las facturas, la consignación detallada de la descripción de la operación realizada (Resolución 265/03, Reclamación 292/02/3)

E) Importaciones de bienes

Palabra clave: valor en aduana

La Administración no puede, directamente, aplicar un valor a las mercancías importadas distinto del valor de transacción declarado en el supuesto de que albergue dudas sobre la veracidad de este último; por el contrario, deberá solicitar información complementaria antes de tomar cualquier decisión, y únicamente en el caso de que la duda persista, deberá comunicarse al interesado el método que se utilizará y los motivos que le indujeron a ello.

En el caso que se trata, no consta que la Administración haya realizado ningún tipo de averiguación previa orientada a descubrir el importe real de la contraprestación, ni justificación de las circunstancias que hicieron surgir la duda en la Administración.

Ante la falta de motivación del método utilizado por la Administración tributaria para valorar los bienes importados y la inobservancia del procedimiento establecido en el art. 181 bis del Reglamento (CEE) 2454/93, se reconoce el derecho al reclamante a obtener la devolución pretendida (Resolución 348/03, Reclamación 599/02/3)

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

A) Adquisición de bienes de inversión (art. 25)

Palabra clave: prorrateo

El art. 25. de la Ley 19/1994 se remite al art. 40.8 y 9 de la Ley 20/1991 a la hora de considerar "a los efectos de este impuesto", refiriéndose del IGIC, los bienes de inversión.

En ningún momento alude dicho precepto a que el bien deba estar afecto totalmente a esta actividad para que pueda ser considerado bien de inversión, es decir, que la afectación parcial es perfectamente compatible –de acuerdo con el literal del art. 25– con el carácter de bien de inversión. (Resolución 336/03, Reclamación 519 y 520/02/3)

RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS Y DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL RELATIVAS A LOS BENEFICIOS FISCALES DEL REF QUE AFECTAN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y AL IRPF. (Desde septiembre de 2003 hasta febrero de 2004)

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

En este número, además de incluir aquéllas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias que contemplen aspectos novedosos no abordados por resoluciones ya incluidas en los números anteriores de la revista, incluimos la primera resolución del Tribunal Económico Administrativo Central que conocemos sobre la Reserva para Inversiones en Canarias.

I. TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

El Tribunal Económico Administrativo Central en **resolución de fecha 27 de febrero de 2004 (nº de reclamación 00/1879/2003**) resuelve el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Canarias de fecha 27 de marzo de 2003 (nº de reclamación 38/1704/2001, pag. 152 vol. I del nº4 de la revista Hacienda Canaria).

Por primera vez el TEAC se pronuncia sobre un tema tan controvertido de la Reserva para Inversiones en Canarias como es la **exclusión de la base del cálculo de la dotación a la RIC de determinados beneficios, en concreto de los ingresos financieros**. El Tribunal Central desestima el recurso interpuesto por la entidad recurrente confirmando la resolución del TEAR de Canarias. En concreto los fundamentos de derecho cuarto y quinto de la resolución establecen:

"Atendiendo a los objetivos que persigue la figura de la RIC, encuadrada en un bloque de incentivos destinados a "promover actividades generadoras de empleo o que acreciente la competitividad interior y exterior de las empresas canarias" y destinada a que "los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor", tal y como establece la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994, ha de concluirse que la norma se refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, es decir, a un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con

cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados.

La RIC constituye un importante estímulo a la realización en Canarias de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de las Islas, ofreciendo la no tributación de hasta el 90% de los rendimientos obtenidos por ellas. El acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales, que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado.

Por ello, 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."

"Para efectuar el cálculo de la dotación máxima admitida fiscalmente a la RIC, hay que tener en cuenta que de conformidad con la interpretación del art. 27 de la ley 19/1994, los rendimientos derivados de la mera tenencia de un patrimonio, en el presente caso los ingresos financieros (Letras del Tesoro, Deuda Pública, Obligaciones, Bonos,...) no dan derecho a reducción en la base imponible del IS por dotación a la RIC, por tratarse de rentas pasivas que no proceden de ninguna "actividad económica" realizada por "establecimientos" situados en Canarias; por otra parte son mantenidos por el contribuyente durante un periodo de tiempo que sobrepasa la simple colocación de excedentes de tesorería, que por su naturaleza, constituye una inversión a corto plazo y coyuntural, asemejándose las inversiones realizadas a la adquisición de activos financieros de carácter estructural."

II. TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

1. Requisitos subjetivos

En el caso de las UTES (Uniones Temporales de Empresas) se plantea quién es el sujeto pasivo que deber dotar la Reserva para Inversiones en Canarias, si es la propia UTE o los miembros integrantes de la misma. El Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, en **Resolución de fecha 24 de septiembre de 2003 (reclamación nº 35/2230/01)**

entiende que deben ser los miembros de la UTE quienes deben dotarla y para ello hace el siguiente razonamiento:

"El objeto de las Uniones Temporales de Empresas es desarrollar o ejecutar exclusivamente una obra, servicio o suministro concreto, dentro o fuera de España, aunque también pueden desarrollar o ejecutar obras y servicios complementarios y accesorios del objeto principal.

Al tratarse de un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, las UTES están obligadas a llevar una contabilidad de acuerdo con las normas del Código de Comercio pero el hecho de que la UTE sea una entidad sin personalidad jurídica implica que los miembros deben mantener integradas en su contabilidad todas las operaciones que realicen a través de la misma, incluido el registro de ingresos y gastos correspondientes.

Por tanto, si bien la UTE debe formalizar sus propias cuentas anuales con obtención de un determinado beneficio o pérdida, no cabe hablar de una distribución de este resultado, puesto que ya se encontrará integrado en las proporciones que corresponda en la contabilidad de sus miembros.

La carencia de personalidad jurídica de la UTE y la integración contable en los miembros hace que no pueda hablarse de una distribución de resultado propiamente dicha, y que en consecuencia la dotación a la RIC la deban hacer las empresas miembros y no la UTE.

Por lo demás, esta solución , en general, es la lógica y conveniente para las empresas pues, en lo que respecta a la extinción de la UTE, cabe señalar que el caso normal será que se produzca con la finalización de la obra, suministro o servicio que sea su objeto. Transcurrido el plazo de duración de la UTE, deberá procederse a su liquidación con arreglo a las normas generales de Derecho Mercantil y si bien es cierto que los requisitos de la RIC son temporalmente limitados, no lo es menos que siempre serán de más fácil cumplimiento en las empresas que no en la UTE, sin que puedan trasladarse los derechos y obligaciones fiscales de la primera a las segundas, ya que la UTE y sus miembros son sujetos pasivos autónomos. Esto es, el tiempo que pueda faltar para cumplir, por ejemplo, el requisito de permanencia de la inversión no puede trasladarse de la UTE a la empresa miembro.

Finalmente si se admite que la UTE pueda dotar la RIC se está obligando indirectamente a todas las empresas miembros, cuando parece más razonable que cada una de ellas sea dueña de sus propias decisiones en esta materia, porque está claro que ambas a la vez, UTE y empresa no pueden dotar la RIC."

2. Límites cuantitativos. Dotación máxima de la RIC

a) Base del cálculo de la RIC máxima

Según el art. 27 de la ley 19/1994 en sus apartados 1 y 2, el límite máximo de dotación a la RIC es el 90% del beneficio

del ejercicio que no sea objeto de distribución; aclara el Tribunal en este sentido que "el beneficio al que se refiere la norma es el mercantil o resultado contable,... y no la base imponible del impuesto que es otra magnitud diferente". En aplicación del vigente Plan General de Contabilidad aprobado por el RD 1549/1990 las empresas deben determinar y contabilizar el gasto que supone el Impuesto sobre Sociedades en aplicación de la norma 16ª del PGC que, sin embargo, no es gasto fiscalmente deducible del IS, por lo que para hallar la base imponible habrá que incorporarlo posteriormente al resultado contable mediante el pertinente ajuste extracontable. De todo ello se deduce que para calcular la RIC máxima habrá que resolver un sistema de ecuaciones en el que el resultado contable dependerá del gasto por Impuesto sobre Sociedades devengado y éste dependerá de la RIC dotada. En la aplicación de este sistema de ecuaciones, la entidad reclamante considera como diferencias permanentes (que sí afectan al gasto por Impuesto sobre Sociedades devengado) lo que en realidad son diferencias temporales por arrendamiento financiero, que influirán en el impuesto a pagar pero no en la determinación del Impuesto sobre Sociedades como gasto contable del ejercicio y, por tanto, tampoco intervendrán en el sistema de ecuaciones mediante el cual se determina el nivel máximo de dotación a la RIC. (Resolución de 26 de noviembre de 2003, nº de reclamación 35/00074/02)

b) Dotación de la reserva legal.

En el número 4 de esta revista, vol. I, pag 153, ya se hizo referencia a la resolución de 24 de febrero de 2003 (nº reclamación 35/2105/01) en la que el TEAR sentaba el criterio de que las cantidades destinadas o que obligatoriamente debieran destinarse a dotar la reserva legal, aunque no se hubieran destinado a ese fin, deben considerarse beneficios distribuidos a efectos de calcular el límite máximo de dotación a la RIC. Este criterio se ha seguido manteniendo por el TEAR en resoluciones posteriores a la citada, entre otras, resolución de 26 de noviembre de 2003, (nº reclamación 35/00031/02) y **resolución de 18 de diciembre de 2003 (nº de reclamación 35/00293/02)**. Sin embargo, en esta última resolución se hace un matiz novedoso respecto al momento temporal en que nace la obligación de dotar la reserva legal : en las sociedades mercantiles tanto la constitución como la ampliación de capital requieren su inscripción en el Registro Mercantil, por lo tanto en el caso que se examina, aunque el acuerdo de ampliación de capital se adopta por la sociedad en 1999, no se produce su inscripción hasta el año 2000. En este caso, entiende el Tribunal que los efectos de la ampliación no se producen hasta el año 2000 y no es hasta ese momento cuando surge la obligación de dotar la reserva legal hasta el 20% del capital ya ampliado que establece el art. 214 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, por tanto dicha ampliación no puede afectar a la dotación a la RIC del ejercicio 1999.

c) Disminución de otras reservas.

La adquisición de acciones o participaciones propias procediendo acto seguido a

su amortización con cargo a la cuenta de capital, por el importe del nominal de los títulos, y con cargo a reservas voluntarias, por la diferencia hasta el precio de adquisición de los mismos, supone claramente una disposición de reservas por la citada diferencia y por tanto, dicha cuantía ha de considerarse beneficio distribuido a los efectos del cálculo del límite máximo de dotación a la RIC. Se deja constancia en la resolución de la diferencia que existe entre la operación descrita (amortización de autocartera con devolución de aportaciones a los socios) y la mera adquisición de acciones propias sin amortización de las mismas; en este último caso la dotación de la reserva de acciones propias con cargo a reservas voluntarias, que debe realizarse por imperativo legal, no supone en sí misma una disposición de reservas a efectos del cálculo de la RIC puesto que no habría sino un trasvase de cantidades dentro de los fondos propios de la entidad. **(Resolución de 26 de febrero de 2004, nº de reclamación 38/1021/02)**

d) Aplicación simultánea de RIC y bonificación por producción de bienes corporales en Canarias.

De la lectura de los artículos 26 y 27 de la ley 19/1994 resulta claro, según el Tribunal, que la base de cálculo de la bonificación por producción de bienes corporales establecida en el artículo 26, es la parte de cuota correspondiente al importe del rendimiento derivado de la venta de los bienes corporales producidos en Canarias, entendiendo que esa parte de cuota se habrá obtenido por aplicación del tipo de gravamen correspondiente al beneficio total derivado de su ejercicio, reducido en la parte que proporcionalmente corresponda de la dotación a la RIC realizada y no, reducido en la parte que el sujeto pasivo "decida" que corresponde. Es decir, si existe un beneficio total del que sólo una parte es bonificable por el art. 26, y además se ha dotado una determinada cantidad a la RIC, habrá que calcular qué parte de la RIC corresponde proporcionalmente al beneficio bonificable y a la cuota que se obtenga una vez reducida la RIC en esa parte del beneficio, es a la que se aplicará el porcentaje de bonificación del artículo 26. **(Resolución de 27 de noviembre de 2003, nº de reclamación 38/359/02)**

3. Requisitos formales en la dotación

Tal y como ha resuelto el Tribunal en fallos anteriores, los requisitos relativos a la legalización y al depósito de cuentas en el Registro Mercantil no son esenciales y por tanto su falta o extemporaneidad no conllevan, por sí solos, la pérdida del beneficio de la RIC. Por otro lado, tampoco entiende el Tribunal que sea requisito sustancial que el acuerdo de la Junta General sobre la dotación a la reserva conste en el Libro de Actas de la sociedad para acreditar la existencia de una correcta dotación a la misma. En conclusión, tal y como ya se expuso en el número 7 de la revista, el criterio del Tribunal en este aspecto es que los libros contables al considerarse como documentos privados, cuyos datos se transcriben a la declaración tributaria presentada en plazo por el IS, que representa

a su vez el ejercicio de la opción del sujeto pasivo de acogerse a la RIC, permiten, en principio, presumir la existencia de una previa dotación realizada en el momento y de la forma oportunas. Por lo que se refiere al requisito del 27.3, que condiciona el beneficio fiscal a que la RIC figure en los balances con absoluta separación y título apropiado, es de reseñar, según entiende el Tribunal, que la exigencia legal se predica respecto de los balances y no en cuanto al resto de los libros contables, por lo que "resulta indiferente que el libro diario de la entidad refleje un abono a la cuenta reservas sin ningúna especificación" mientras en los balances se recoja la cuenta de RIC con suficiente claridad e identificación. (**Resolución de 27 de noviembre de 2003, nº de reclamación 38/324/02)**

4. Requisitos objetivos

a) Rentas que dan derecho a dotar la RIC y rentas excluidas

El Tribunal, tal y como viene manteniendo reiteradamente en sus resoluciones, entiende que la actividad de arrendamiento no tiene el carácter de empresarial si no se cuenta con los requisitos de contratación de personal y local afecto que establece el artículo 40.2 de la ley 18/1991 y 25.2 de la ley 40/1998, por más que el reclamante aluda al ejercicio de forma indirecta de una actividad de promoción a través de una entidad en la que participa, por lo que las dotaciones a la RIC realizadas con cargo a los beneficios derivados de dicha actividad son inadmisibles. Sin embargo, entra a examinar el Tribunal una cuestión novedosa como es si para la actividad de promoción inmobiliaria que no sea pura compraventa de inmuebles son exigibles los requisitos del 25.2 de la ley IRPF. Entiende el Tribunal que en el caso examinado donde se obtienen ingresos por la venta de plazas de garaje cuya promoción por parte de la reclamante se ha probado por documentación relativa a la misma, "se puede hablar de beneficios directamente relacionados con el ejercicio de actividades que merecen el calificativo de empresariales, en cuanto suponen la ordenación por cuenta propia de medios de producción para llevar a cabo la actividad que genera los rendimientos obtenidos, y exceden de la pura y simple operación de venta de inmuebles a que alude el artículo 40 de la ley 18/1991, englobándose en el término promoción como comprensivo, entre otras, de actividades de construcción y urbanización". (**Resolución de 26 de febrero de 2004, nº de reclamación 38/687/02)**

Se plantea la cuestión de si la Deuda Pública Canaria, las cédulas hipotecarias y un préstamo concedido a una sociedad vinculada deben considerarse o no, elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial del reclamante, ya que, en caso afirmativo, los rendimientos que generan dichos títulos serían aptos para dotar la RIC. El Tribunal resuelve en sentido negativo la cuestión al entender que la suscripción de Deuda Pública para materializar el FPI o la RIC, no se efectúa porque la misma sea un elemento patrimonial necesario en el desarrollo de la actividad empresarial, sino por razones de rentabili-

dad financiera-fiscal, y porque no, "también por una loable conducta ciudadana que permitiera la inversión pública en Canarias", pero, en todo caso ajena a su actividad empresarial propia, y lo mismo sucede con las cédulas hipotecarias. En cuanto al préstamo concedido a la sociedad vinculada, también se rechaza su relación con la actividad empresarial desarrollada por la entidad, que no es financiera. La conclusión inmediata que extrae el Tribunal es que según el art. 31 de la ley 18/1991 tendrán la consideración de rendimientos de capital los que provengan de elementos patrimoniales que no se hallen afectos a actividades empresariales y esta es la calificación que el Tribunal le da a los referidos rendimientos no siendo, por tanto, aptos para dotar la RIC. (**Resolución de 26 de noviembre de 2003, nº de reclamación 35/02674/02)**

5. Materialización de la RIC

a) Suscripción de deuda pública canaria.

En cuanto a la materialización de la RIC en Deuda Pública Canaria, entiende el Tribunal que el único supuesto válido contemplado en la letra b) del artículo 27.4 de la ley 19/1994 (en su redacción vigente hasta la ley 62/2003 de 30 de diciembre), es su adquisición mediante suscripción debiendo rechazarse cualquier otro negocio jurídico y, particularmente, el de adquisición mediante compraventa, ya que con los términos suscripción y compraventa se identifican realidades concretas y diferentes, por su naturaleza, procedimiento, plazos de amortización y sujetos intervinientes, que vienen reguladas en la Ley del Mercado de Valores y que, tanto en su exposición de motivos como en su articulado, contiene la distinción entre mercado primario, que es de emisión y consiguiente suscripción, y mercado secundario al cual pertenece la compraventa. (**Resolución de 18 de diciembre de 2003, nº de reclamación 35/01658/02)**

b) Incumplimiento del requisito de mantenimiento de los activos

El sujeto pasivo reclamante venía ejerciendo la actividad de "comercio al menor de productos zoosanitarios" a la cual afecta determinadas inversiones como materialización de la Reserva para Inversiones y como generadoras de la Deducción por Inversiones en Canarias. Posteriormente a la realización de dichas inversiones, la actividad fue cedida en uso junto con los locales donde se ejercía a dos entidades en régimen de arrendamiento. Como consecuencia de ello, la Inspección entiende que se incumple el requisito de mantenimiento de los activos que deben permanecer en funcionamiento en la empresa sin ser cedidos a terceros durante cinco años o su vida útil si fuera inferior, lo que conlleva la pérdida de los beneficios de la RIC y Deducción por Inversiones en Canarias. El Tribunal coincide con el criterio de la Inspección al entender que "en el arrendamiento de negocio efectuado no existe actividad económica. Si cuando una persona o entidad que tiene un negocio cesa en él y lo arrienda se considera que

ello constituye una actividad empresarial, estaría de más la consideración de dicha figura como rendimiento de capital mobiliario y sin embargo, así viene constando en las sucesivas legislaciones y en las vigentes del IRPF en los ejercicios inspeccionados (artículo 37.uno.3.d) Ley 18/1991 y 23.4.c) Ley 40/1998). En definitiva, una sola operación de arrendamiento de un único bien, un negocio, no constituye actividad empresarial cuya característica, entre otras, es realizar actos en masa." Con independencia de lo anterior, el que exista vinculación entre el arrendador y arrendatario de los bienes no sólo supone un incumplimiento del requisito de mantenimiento de las inversiones afectas a la RIC (art. 27.5 último párrafo) sino también de las inversiones afectas a la Deducción por Inversiones en Canarias practicadas (art. 26 apartado cinco, ley 61/1978). En cuanto al plazo de mantenimiento de los activos, el Tribunal sienta el criterio de que cuando se amortiza el elemento en base a tablas de amortización oficialmente aprobadas, la vida útil es el periodo máximo que en ellas figura asignado y no el que resulte del porcentaje máximo de amortización que figura en la otra columna de la tabla. (**Resolución de 31 de octubre de 2003, nº de reclamación 35/01898/01)**