DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Sección coordinada por

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

INTRODUCCCIÓN

En el presente número de la revista, dentro de la sección de doctrina administrativa, se muestra un resumen de las contestaciones a consultas tributarias y de las resoluciones de reclamaciones económico administrativas, dictadas en materia de Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y que resultan más significativas a juicio de los diversos colaboradores de la sección, evacuadas durante los meses de julio a octubre de 2004, con la salvedad del bloque relativo a las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias y del Tribunal Económico Administrativo Central, donde se han incluido, en su caso, las emitidas en el cuatrimestre inmediato anterior, ante la imposibilidad acaecida en la edición precedente de incluirlas en la misma, como así se indicó en su momento.

En cuanto a la presentación de los bloques de contestaciones de consultas tributarias, y al la vista de las disposiciones de la nueva Ley General Tributaria en la materia, se hace referencia expresa a su carácter vinculante o no, en cuanto todavía coexisten ambos tipos de contestaciones.

Asimismo, en concreto, en relación a la presentación del bloque de contestaciones de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda, se pone de manifiesto que no se muestran en esta ocasión las referencias de la página web de las mismas, por encontrarse dicha página en el momento del cierre de la presente edición pendiente de actualización de su contenido. Sin perjuicio de manifestar nuestra intención de mantener dicha referencia en el futuro, siempre que ello sea posible, se indica a los lectores y usuarios de la página web de la Consejería, que no obstante pueden utilizar como criterio de búsqueda en la página web de las consultas publicadas en la revista -una vez estén disponibles en dicha página- el dato sí referenciado de la fecha de contestación de las consultas.

Por último reseñar que en esta ocasión en el bloque de comentarios a la doctrina se abordan dos cuestiones: la cesión de derechos de los contratos privados de compraventa de bienes inmuebles (cuestión que ya ha sido objeto de comentario en el número 4 de la revista) y la exención de las ejecuciones de obra de bienes de inversión por el artículo 25 de la Ley 19/1994.

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

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: Comunidad de bienes

Una comunidad de bienes –artículo 392 del Código Civil– constituida por la propiedad indivisa por parte de personas físicas o jurídicas de unos terrenos con el objeto de promover su urbanización para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realice ocasionalmente, tiene en el IGIC el carácter de empresario.

Se manifiesta en el escrito de consulta que la comunidad de bienes propietaria de los terrenos ("La Comunidad") suscribió en su momento un documento privado encargando la promoción y ejecución material de la urbanización de los terrenos a la sociedad X S.L. La contraprestación de la sociedad mercantil consiste en la adjudicación del 50 por 100 de las parcelas netas resultantes deducidas las de cesión obligatoria y gratuita. En la urbanización de las diferentes fincas objeto de consulta se distingue la existencia de dos proyectos de urbanización independientes "Proyecto 1" y "Proyecto 2").

Conforme a la doctrina manifestada por esta Dirección General de Tributos, en el supuesto de actuación mediante Junta de Compensación, si la incorporación de los miembros a dichas Juntas se produce sin transmisión de los terrenos a las mismas, la Junta actúa en sustitución de los juntacompensantes como fiduciaria con pleno poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los juntacompensantes. En este supuesto, la Junta de Compensación se limita a la realizar las tareas de urbanización a favor de los juntacompensantes que son los auténticos promotores, adquiriendo la condición de empresarios, siempre que no lo fueran previamente, al realizar las actividades que se recogen en el artículo 5.4.b) de la Ley 20/1991, ya que se convierten en urbanizadores de terrenos.

Si bien no existe en el caso del Proyecto de Compensación "Proyecto 1" Junta

de Compensación, al haberse tramitado el sistema de compensación mediante propietario único (art. 157.3 del ya derogado Real Decreto 3288/1978, de reglamento de gestión Urbanística , son plenamente asumibles los criterios expresados para éstas últimas. El propietario único, en este supuesto, comunidad de bienes "la Comunidad" tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC, en calidad de urbanizador de terrenos, mientras que la sociedad "X SL" ya de por sí tiene tal consideración, actuando como promotor-constructor de la urbanización de los terrenos en el sistema de compensación.

A los efectos de la resolución de la presente consulta tributaria (y ante la falta de concreción al respecto) se asumirá que la ejecución del "Proyecto 2" –mediante sistema de compensación– se ha realizado con la constitución de la correspondiente Junta de Compensación, y sin que se haya producido la transmisión de los terrenos a la misma por los juntacompensantes.

En las escrituras públicas aportadas se constata la cesión, por parte de don ….y del matrimonio en régimen de gananciales formado por …, de sus cuotas pro indiviso de los terrenos (1/4 cada uno de los propietarios), a favor de las cesionarias, sociedades mercantiles "Sociedad A" y "Sociedad B". Esta operación respecto a la comunidad bienes se encuentra no sujeta al IGIC. En efecto, la comunidad de bienes se constituye por la propiedad indivisa de un bien inmueble, en este caso terrenos, conforme al artículo 392 del Código Civil. El objeto de la misma es promover la urbanización de tales terrenos por lo que, de acuerdo con el artículo 5.4.b) de la Ley 20/1991, tiene la consideración de empresario, constituyendo su patrimonio empresarial los terrenos de propiedad indivisa. Con la operación contenida en las escrituras aportadas lo único que ha ocurrido, a efectos del IGIC, es una modificación de los comuneros, pero no una entrega por parte de la comunidad de bienes, porque el mismo terreno cuya titularidad indivisa provocó el nacimiento de la comunidad sigue siendo en su totalidad patrimonio empresarial de ésta.

En consecuencia, la comunidad de bienes pasa a tener como comuneros al restante de los propietarios de la mitad indivisa de los "la Comunidad" y a los nuevos comuneros "Sociedad A" y "Sociedad B", sin que ello tenga consecuencia en el IGIC ni afecte a la consideración de sujeto pasivo en este tributo de dicha comunidad de bienes.

Debe tenerse en cuenta que las parcelas resultantes de la reparcelación se encuentran, en la fecha de la cesión objeto de consulta, pendientes de la división del proindiviso a realizar entre sus copropietarios, tal y como se manifiesta en las escritura públicas aportadas. Será precisamente el momento de la disolución de la comunidad de bienes, con la correspondiente adjudicación de los solares a sus partícipes, la que puede suponer la sujeción al IGIC por el concepto de entrega de bienes (artículo 6.2.5º de la Ley 20/1991).

Al contrario de lo interpretado por el consultante, en el presente supuesto, la

cesión de las participaciones indivisas en unos solares por una parte de los titulares de la comunidad de bienes no supone la existencia de hecho imponible alguno a efectos del IGIC. En la consulta de fecha 16 de octubre de 2003, a diferencia del supuesto actual, se producía la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial por la propia comunidad de bienes, que a efectos del IGIC, debe entenderse como la transmitente, en favor de una sociedad mercantil, basándose la no sujeción al Impuesto en la propia delimitación negativa del hecho imponible que se realiza en el artículo 9.1.a) de la Ley 20/1991, que afirma la no sujeción si el adquirente –sociedad mercantil– continúa en la actividad empresarial, como era el caso analizado. Por el contrario, en el presente supuesto la cesión de las cuotas indivisas no supone la disolución de la comunidad de bienes, perviviendo el mismo sujeto pasivo a efectos del IGIC aunque subjetivamente los comuneros que conformen la comunidad sean diferentes, y, en consecuencia, sin que se entienda que existe entrega de bienes a efectos del IGIC.

Otra cuestión distinta es la tributación de la operación que nos ocupa en el ámbito de los comuneros. Para que tal operación se encuentre sujeta al IGIC debe ser efectuado por empresarios o profesionales a título oneroso y en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Ciertamente el bien que poseen las personas físicas transmitentes proindiviso están afectas a un patrimonio empresarial, pero no de los transmitentes sino de la comunidad de bienes; por ello esta transmisión se encuentra no sujeta al IGIC. Distinto sería si la titularidad de la parte proindiviso que se transmite fuese de una sociedad mercantil, porque en este supuesto se entendería realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, y por tanto sujeta al IGIC, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.6.a) de la Ley 20/1991.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que no se encuentra sujeta al IGIC la cesión, por parte de dos comuneros personas físicas, como propietarios de 1/4 parte pro indiviso, cada uno de ellos, de una serie de parcelas urbanizadas mediante el sistema de compensación, en las cuales la comunidad de propietarios tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC en función de su actividad urbanizadora, a favor de dos sociedades mercantiles cesionarias. La sujeción al IGIC se producirá, en su caso, en el momento de la disolución de la comunidad de propietarios, inicialmente constituida por los cuatro hermanos en pro indiviso y, tras la cesión efectuada, por los restantes hermanos no cedentes y las sociedades mercantiles cesionarias, con adjudicación a sus miembros de los correspondientes solares urbanizados. (Contestación no vinculante de fecha 30/06/2004)

B) Localización. Establecimiento permanente

Palabra clave: Concepto establecimiento permanente

La Ley 20/1991 define en su artículo 17.1.2º como establecimiento permanente

"*cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales*", particularizando que, entre otros, tendrá tal consideración "*la sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.*"

La sociedad consultante manifiesta operar mediante un agente comercial en las islas Canarias, sin mayor detalle al respecto. La Ley 12/1992, de 27 de mayo, del Contrato de Agencia, como marco regulatorio de la actividad de los agentes comerciales, define en su artículo 1º que "*por el contrato de agencia una persona natural o jurídica, denominada agente, se obliga frente a otra de manera continuada o estable a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones*." Añadir respecto a la conclusión de los actos o contratos por el agente comercial, que el artículo 6 del citado texto legal establece que "*el agente está facultado para promover los actos u operaciones objeto del contrato de agencia, pero sólo podrá concluirlos en nombre del empresario cuando tenga atribuida esta facultad.*"

A falta de mayor precisión por el consultante –y con el objeto de mantener su afirmación de no contar con establecimiento permanente en las islas Canarias, sin perjuicio de lo mencionado en los párrafos siguientes– habrá que asumir a efectos de la presente consulta que el agente comercial no se encuentra autorizado para contratar en nombre y por cuenta del consultante, es decir, se limita a promover pero no concluir actos u operaciones de comercio por cuenta de su cliente.

Con fecha 12 de noviembre de 2002, registro de salida 1268, de 15 de noviembre, este Centro Directivo, con ocasión de otra consulta tributaria en la que el consultante, sociedad mercantil con intención de realizar importaciones de bienes en las islas Canarias, manifestaba tener "*firmado un contrato con un Distribuidor/Operador Logístico por el que este recogería dichos productos de la Aduana, los almacenaría en sus locales y, a requerimiento del consultante, los iría entregando a medida que estos nos fueran demandados por sus clientes. No existe, por tanto, con el distribuidor un contrato de arrendamiento de almacén sino que es meramente un contrato de almacenamiento y distribución*" en el criterio emitido se puso de manifiesto lo siguiente:

"*La existencia de un contrato de "depósito o almacenamiento" y distribución de mercancías, importadas y entregadas por el propio consultante dentro del ámbito de aplicación espacial del IGIC, presupone la consideración del bien inmueble sobre el que recaiga el objeto de dicho contrato como establecimiento permanente a efectos del Impuesto.*

Se justificaba dicho criterio en los siguientes términos:

"*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 actividad importadora y una actividad empresarial continuada de operaciones de entregas de bienes 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."*

Sí es posible afirmar el carácter de establecimiento en las islas Canarias del consultante ante la identidad de hecho en las circunstancias planteadas en la consulta de fecha 12 de noviembre de 2002.

En definitiva, respecto a la consideración de establecido del consultante, la concurrencia de cualquiera de los siguientes requisitos supone la existencia de un establecimiento permanente en las islas Canarias:

- La actuación mediante un agente comercial establecido en las islas Canarias con capacidad para promover y concluir actos u operaciones de comercio conforme se define en el artículo 1º de la Ley 12/1992, de 27 de mayo, del Contrato de Agencia.

- La existencia de un contrato de "depósito o almacenamiento" y distribución de mercancías, importadas y entregadas por el propio consultante dentro del ámbito de aplicación espacial del IGIC, presupone la consideración del bien inmueble sobre el que recaiga el objeto de dicho contrato como establecimiento permanente a efectos del Impuesto. (Contestación no vinculante de fecha 21/7/04).

Palabra clave: Asesoramiento técnico informático

La entidad consultante se dedica al asesoramiento técnico en el ámbito de la automatización e informática de empresas.

Entre otras actividades hace presentaciones de productos informáticos y proyectos de informatización en dichas empresas. Los clientes están situados en el extranjero pero dentro de la Unión Europea.

Dado que la prestación de servicios que desarrolla la entidad consultante se engloba dentro de los servicios previstos en el mencionado artículo 17.2.5º. A.d), y puesto que el destinatario es otro empresario, se encuentra no sujeto al IGIC, con independencia de si el destinatario radica o no en la Unión Europea. Lo reseñado supone que en la factura a emitir por la entidad mercantil consultante no debe repercutirse el IGIC. (Contestación no vinculante de fecha 31/8/04).

C) Exenciones interiores

Palabra clave: Clases a título particular

La exención prevista en el apartado 9) del número 1 del artículo 10 de la Ley 20/1991, anteriormente expuesta no es aplicable en ninguno de los dos supuestos planteados en la consulta, dado que subjetivamente se restringe a los sujetos pasivos en los que recaiga la calificación administrativa de centros docentes. No obstante, es criterio reiterado de este Centro Directivo que es aplicable la exención del IGIC prevista en el apartado 10) del número 1 del artículo 10 de la Ley 20/1991 a las sujetos pasivos del IGIC, distintos de los calificados como centros docentes, que realicen prestaciones de servicio de enseñanza siempre que se trate de materias incluidas en los planes de estudios de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo. A tal efecto estarían exentas las prestaciones de servicio de enseñanza de idiomas y matemáticas. Igualmente se encuentra exenta la prestación de servicios de enseñanza de cocina e informática realizada por la segunda de las empresas objeto de consulta, a colectivos vecinales, agrupaciones de la tercera edad y jóvenes.

Por tanto, Se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio de enseñanza de idiomas y matemáticas, impartidos en horario extra escolar dentro de los propios centros de enseñanza por una empresa que no tiene el reconocimiento administrativo de centro docente. Igualmente se encuentra exenta la prestación de servicios de enseñanza de informática a colectivos vecinales, agrupaciones de la tercera edad y a jóvenes, por un empresa que no tiene el reconocimiento administrativo de centro docente.

Por el contrario, no se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio de ocio y tiempo libre tales como alfarería y actividades deportivas, prestadas a colectivos vecinales, agrupaciones de la tercera edad y a jóvenes, ni las actividades deportivas impartidas en horario extra escolar dentro de los propios centros de enseñanza por una empresa que no tiene el reconocimiento administrativo de centro docente. (Con independencia de que se encuentren en todo o en parte generadas con cargo a fondos de administraciones

públicas). (Contestación no vinculante de fecha 23/8/04).

Palabra clave: Santa Sede

Se encuentran exentas de IGIC las entregas de bienes consistentes en ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificios -los conceptos de rehabilitación y de edificio serán los definidos en los artículos 27.1.1º.f) y 5.5.a) de la ley 20/1991- propiedad de la Iglesia Católica siempre y cuando se cumplan los siguientes requisito(apartado Segundo de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 14 de noviembre de 1996, por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los Artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto General Indirecto Canario):

- Que los adquirentes de los bienes sean la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones Territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagradas, sus provincias o casas.

- Que los edificios se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

- Que los documentos en que consten dichas operaciones se presenten en la oficina de la Administración Tributaria Canaria correspondiente al lugar donde radiquen los inmuebles transmitidos, acompañando certificación del Obispado de la Diócesis expresiva de la naturaleza de la entidad adquirente y del destino de los bienes.

En las ejecuciones de obra que no cumplan los requisitos citados para la aplicación de la exención del IGIC referida con anterioridad, así como en aquellas que tengan la consideración de prestaciones de servicio en el IGIC, será de aplicación el tipo general del 5 por 100 del IGIC. (Contestación no vinculante de fecha 27/09/04)

D) Tipos impositivos

Palabra clave: Vehículos mixtos adaptables

El Reglamento General de Vehículos, aprobado mediante Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, establece en su Anexo II dos criterios básicos de clasificación de vehículos: el de construcción y el de utilización. Conforme al primer criterio, el Reglamento define al Turismo como "*Automóvil distinto de la motocicleta, especialmente concebido y construido para el transporte de personas y con capacidad hasta 9 plazas, incluido el conductor*". Asimismo, considera Vehículo mixto adaptable al "*automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y de personas hasta un máximo de 9 incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos*." Por último, atendiendo a criterios de

utilización, el citado Reglamento recoge los vehículos "*acondicionados para ser utilizados como vivienda*". Conforme a este último criterio, todas las autocaravanas se integrarían en dicho grupo, pero no con carácter exclusivo, ya que los vehículos que objetivamente considerados tuvieran por destino el uso de vivienda deberían clasificarse en el mismo, compartiendo características con aquéllos.

Se concluye, por tanto, que el vehículo denominado Volkswagen California, dotado de forma permanente de 4 asientos y mobiliario y accesorios destinados a sus uso como vivienda, no ha sido concebido para el transporte de mercancías, sino de personas. Por esta misma razón, el citado vehículo no podrá ser considerado como vehículo mixto adaptable, a pesar de superar los 1800 mm. de altura. En este supuesto, la utilización como vivienda se superpone a la característica de la altura que, en su caso, le atribuiría la condición de vehículo mixto adaptable; dicha condición de altura no debe entenderse definitiva, en cuanto que la misma no es exclusivamente definitoria. Asimismo, el vehículo Volkswagen Multivan, que reúne unos requisitos parecidos, pero no de forma tan acusada, –dotado de forma permanente de 7 asientos transformables para su uso en actividades de ocio y camping– tampoco puede ser conceptuado como mixto adaptable, de nuevo a pesar de que su altura supera los 1.800 mm. sobre el suelo. Como consecuencia de todo lo anterior, la entrega e importación de los citados vehículos (ambos con potencia superior a 11 CV fiscales tributará al tipo incrementado del 13 por 100.(Contestación no vinculante de fecha 12/7/04).

Palabra clave: Tipo reducido

A diferencia del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM), y con la excepción de los tipos impositivos del IGIC a que se refiere el Anexo VI de la Ley 20/1991, no existe relación entre las partidas arancelarias en las que puedan o deban ser clasificadas las importaciones de bienes sujetas al IGIC y el tipo impositivo del IGIC que les sea aplicable a las mismas, sin perjuicio de que, a título meramente orientativo, esta Administración Tributaria publique un documento para facilitar la clasificación arancelaria de las mercancías y los tipos impositivos correspondientes a las mismas, pudiendo concurrir la aplicación de diversos tipos impositivos en relación a los bienes clasificables en la misma partida arancelaria, incluso en su máxima desagregación.

En concreto, el tipo reducido del IGIC del 2 por 100 es aplicable a las importaciones y entregas interiores de bienes incluidos en el anexo I de la Ley 20/1991, siendo criterio reiterado de este Centro Directivo que no es aplicable el tipo reducido a operaciones relacionadas con productos que, no procediendo exclusivamente de una sola sino de varias de las industrias recogidas en el Anexo I referido anteriormente, están compuestos por elementos que, individualmente considerados, no podrían cumplir por sí mismos la función económico-social del producto completo.

Los cartuchos de tinta objeto de consulta no están incluidos en las operaciones descritas para el tipo reducido, no pueden considerarse productos directos de las industrias que se citan, pues, en todo caso, están integrados por elementos producidos por sectores industriales distintos. (Contestación no vinculante de fecha 24/8/04).

Palabra clave: Ganadería intensiva

Las entregas de productos derivados de la actividad de una explotación de ganadería intensiva, considerada como aquella explotación que tiene lugar sin disposición total o parcial de una base territorial con aprovechamiento de pastos o prados para alimentar el ganado y en la que éste sea alimentado fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe cuando la proporción de estos sea superior al 50 por 100 del consumo total determinado en función del peso del pienso utilizado, estará sujeta al tipo cero del IGIC.

Siempre que las cuotas de IGIC soportadas en la referida actividad de explotación ganadera intensiva, cumplan los requisitos establecidos en el Título II, del Libro I de la Ley 20/1991, se podrán efectuar las deducciones, o en su caso las devoluciones conforme a los dispuesto en el artículo 45 de la Ley 20/1991, con obligación por parte de los sujetos pasivos si quieren ejercer este derecho de llevar el libro-registro de facturas recibidas y a presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes a todos y cada uno de los periodos de liquidación, aunque en ellas no se refleje cuota deducible alguna, pudiendo solicitar la devolución del saldo a su favor existente al final de año. (Contestación no vinculante de fecha 02/07/04)

Palabra clave: Entrega de carnes

Las operaciones de entregas de carnes realizadas por la entidad mercantil consultante incluidas en una actividad para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en el epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, se presume que son actividades de transformación según lo dispuesto en el artículo 55.5.1º de la Ley 20/1991, y quedarán excluidas de la aplicación del tipo cero del IGIC, tributando al tipo reducido del 2 por 100 conforme a lo regulado en el Anexo I.1.1º de la misma Ley.

En concreto sería de aplicación el tipo reducido del 2 por 100, a la venta de productos ahumados, adobados, asados y curados, (por ejemplo jamón asado, lomo adobado, lacón curado etc.) y las entregas de productos embutidos y preparados (por ejemplo chorizo, hamburguesas etc..)

Por otra parte las operaciones de entrega de productos cárnicos consistentes en la venta de piezas enteras (normalmente aves o conejos), así como de productos que son objeto de cuarteado o despiezado (por ejemplo costillares, lomos, solomillos), y de productos troceados, picados y fileteados (en su caso deshuesa-

dos), como filetes de ternera, de solomillo, chuletas de cerdo, etc., envasados en bolsas al vacío o en bandejas con film por la empresa consultante (operaciones que no tienen la consideración de procesos de transformación), estarían sujetos al tipo cero del IGIC según lo dispuesto en el artículo 27.1.1º m) de la Ley 20/1991.

Las operaciones realizadas en los productos iguales descritos en el párrafo anterior, envasados en atmósfera controlada, es decir, envasados al vacío pero introduciendo el denominado gas ALIGAL 27, consistente en una mezcla de oxigeno y de otro gas que prolonga la vida del producto, sin alterar su composición, se trata de operaciones de mera conservación consistente en el "acondicionamiento" de éste, sin que implique una transformación del producto para que llegue en las debidas condiciones al consumidor, en consecuencia estaría sujeto al tipo cero del IGIC.

No se consideran procesos de transformación a efectos de aplicación del IGIC, el cuarteado, despiece, troceado, picado deshuesado o fileteado de productos cárnicos, ni el envasado o embalaje de los referidos productos que tengan por objeto el simple acondicionamiento de los mismos, sin alterar las características esenciales y naturales de los productos originarios. (Contestación no vinculante de fecha 05/07/04)

Palabra clave: Equipamiento comunitario

Respecto a las ejecuciones de obra resultado de contratos directamente formalizados por una Administración Pública, es de aplicación el tipo cero del IGIC a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales (en consecuencia, sería posible aplicarlo a ciertas ejecuciones de obra que en el IGIC tienen la consideración de prestación de servicios por no exceder del 20 por ciento de la base imponible el coste de los materiales aportados por el empresario) cuyo objeto sea la construcción o rehabilitación –a los efectos de la rehabilitación de edificaciones se tendrá en consideración la definición contenida en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991– de obras de equipamiento comunitario. En el supuesto contrario será de aplicación el tipo general del 5 por 100.

A efectos del IGIC tienen la consideración de equipamiento comunitario las siguientes edificaciones:

- Los edificios públicos de carácter demanial
- Las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas.
- No se incluyen, en ningún caso, las obras de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de dichas infraestructuras.
- Las potabilizadoras, desalinizadoras y depuradoras de titularidad pública.

En relación a los supuestos planteados, aclarar que no es de aplicación el tipo impositivo cero a que se refiere el artículo

27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 a las obras de reforma, conservación, mantenimiento o mejora de edificios, siendo aplicable exclusivamente a las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación en los términos previstos en el citado artículo.

También deberá tenerse en cuenta que los edificios no sólo han de ser de titularidad pública sino tener carácter demanial, a tal efecto deberán encontrarse inscritos como tales en los correspondientes Inventarios públicos de patrimonio, conforme se detalla a continuación.

En el ámbito de las entidades locales, el Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, en su artículo 2, clasifica los bienes de las entidades locales "*en bienes de dominio público y bienes patrimoniales*", disponiendo que "*los bienes de dominio público serán de uso o servicio público*." Distingue a su vez dicho Reglamento entre bienes de uso público y bienes de servicio público, definiendo respectivamente en su artículo 3 como "*bienes de uso público local los caminos, plazas, calles, paseos, parques, aguas de fuentes y estanques, puentes y demás obras públicas de aprovechamiento o utilización generales cuya conservación y policía sean de la competencia de la Entidad local*" y –en su artículo 4– como bienes de servicio público a "*los destinados directamente al cumplimiento de fines públicos de responsabilidad de las entidades locales, tales como Casas Consistoriales, Palacios provinciales y, en general, edificios que sean de las mismas, mataderos, mercados, lonjas, hospitales, hospicios, museos, montes catalogados, escuelas, cementerios, elementos de transporte, piscinas y campos de deporte, y, en general, cualesquiera otros bienes directamente destinados a la prestación de servicios públicos o administrativos.*"

Dichos bienes inmuebles de uso y de servicio público habrán de estar debidamente registrados en el inventario de la Entidad Local, haciendo mención, entre otras, de su "*naturaleza de dominio público o patrimonial, con expresión de si se trata de bienes de uso o de servicio público, patrimoniales o comunales*", de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.i) del Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio.

En lo que se refiere a la Comunidad Autónoma de Canarias, la Ley 8/1987, de 28 de abril, del Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Canarias, en su artículo 2, clasifica los bienes integrantes del Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Canarias en bienes de dominio público o demaniales y bienes de dominio privado o patrimoniales, siendo los primeros aquellos "*afectos al uso general o a los servicios públicos de la Comunidad y a los así declarados por norma con rango de Ley. Los edificios propiedad de la Comunidad Autónoma de Canarias en que se alojen órganos de la misma tienen la consideración de bienes demaniales*." –artículo 3 de la Ley 8/1987– y "*la afectación se hará constar en el Inventario General, y en su caso, en el Registro de la Propiedad*" (artículo 14.3 de la citada Ley 8/1987)

En relación a los supuestos planteados, aclarar que no es de aplicación el tipo impositivo cero a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 a las obras de reforma o mejora de edificios, siendo aplicable exclusivamente a las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación en los términos previstos en el citado artículo.

También deberá tenerse en cuenta que los edificios no sólo han de ser de titularidad pública sino tener carácter demanial, a tal efecto deberán encontrarse inscritos como tales en los correspondientes Inventarios públicos de patrimonio de la respectiva Administración Pública. (Contestación no vinculante de fecha 27/09/04)

Palabra clave: Piscicultura/Acuicultura

El artículo 27.1.1º.n) de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC en "*las entregas de productos derivados de explotaciones ganaderas intensivas y piscicultura*", igualmente aplicable a las importaciones de productos de igual naturaleza conforme el número 2 del citado artículo 27.

El objeto de la presente consulta se concreta en dirimir el alcance del término "piscicultura" y su equivalencia con el de "acuicultura", en aras de la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC en las importaciones de crustáceos criados en explotaciones acuícolas.

El artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que, en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Ni la propia Ley 20/1991 ni su normativa de desarrollo define el concepto de "piscicultura", ni utiliza, por otra parte, el término de acuicultura.

Bajo ninguno de los diferentes aspectos abordados (Diccionario de la real Academia de la Lengua, en el ámbito de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, marco normativo del derecho de la Unión Europea) es posible concluir la existencia de alguna diferencia esencial entre ambos términos que excluya su equivalencia a efectos de la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.n) de la Ley 20/1991 a las importaciones de bienes derivados de la piscicultura o acuicultura. A tal efecto, se deberá hacer constar fehacientemente en la factura que se emita por el proveedor que se trata de un producto derivado de la piscicultura o acuicultura, así como que, con independencia de dicha mención, y de conformidad con las normas de trazabilidad aplicables a dichos productos conforme a la normativa específica de identificación de los productos de la acuicultura, en el etiquetado o envasado del producto o por cualquier otro documento comercial, incluida la factura, se pueda tener constancia de que el método de producción de los productos importados sea la acuicultura. (Contestación no vinculante de fecha 30/09/04)

Palabra clave: Suministro energía eléctrica

El artículo 27.1.1º.a) de la Ley 20/1991, tras la modificación introducida por el artículo 8.Nueve de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en vigor desde el 1 de enero de 2003, establece lo siguiente:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava dos de la presente Ley, en el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos impositivos:

1º Un tipo cero a las siguientes operaciones:

a) La entrega de agua, incluso la envasada, y las entregas de bienes y prestaciones de servicios con destino a la captación y producción de agua y a la realización de infraestructuras de canalización hidráulica."

Por su parte el artículo 6.1 de la citada Ley 20/1991 establece que:

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

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

En el Anexo I.1.1º de la citada Ley 20/1991, se establece a su vez que:

"El tipo impositivo reducido del 2 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario, se aplicará a las operaciones siguientes:

1. Entregas o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1º Los productos derivados de las industrias y actividades siguientes:

(…)

- Producción, transporte y distribución de energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente."

No cabe interpretar que fuera del ámbito contenido en la redacción actual del artículo 27.1.1º a) de la Ley 20/1991, pueda extenderse más allá de sus términos la aplicación del tipo cero a otros bienes o servicios, si no están destinados exclusivamente a la captación y producción de agua y a la realización de infraestructuras de canalización hidráulica. Sí que se incluirían, sin embargo, útiles y herramientas, u otros aprovisionamientos empleados con carácter exclusivo en labores de captación o producción.

El suministro de energía eléctrica para el funcionamiento de una planta desalinizadora de agua de mar para uso agrícola, está sujeta al tipo cero del IGIC, por tratarse de una entrega de bienes con destino a la producción de agua. La aplicación del tipo cero está condicionada a que la energía eléctrica suministrada esté destinada exclusivamente a la producción de agua. No sería aplicable el tipo cero si el suministro de energía eléctrica está en parte destinado a la producción de agua y en parte a otras actividades o a servicios generales, como por ejemplo para las oficinas, almacenes, etc.

El suministro de energía eléctrica que se destine a la distribución del agua producida por la planta desalinizadora hasta los consumidores, está sujeta al tipo impositivo del 2 por 100 del IGIC, dado que el artículo 27.1.1º a) de la Ley 20/1991 no recoge la aplicación del tipo cero a la actividad de transporte y distribución posterior del agua captada o producida.

Lo manifestado es aplicable también a las prestaciones de servicios que tengan una relación directa y exclusiva con la captación y producción de agua y con la realización de infraestructura de canalización hidráulica. (Contestación vinculante de fecha 14/10/04)

E) Importaciones de bienes

Palabra clave: Sujeto pasivo

La sociedad mercantil consultante manifiesta vender papel a un cliente inglés, realizando la entrega en Santa Cruz de Tenerife. La factura a dicho cliente esta siendo emitida sin repercutir IVA ni ningún otro impuesto. Al efectuar la entrega del papel en Santa Cruz de Tenerife, el agente de aduanas esta pagando el IGIC (2% sobre el valor de la mercancía) en nombre del consultante, y luego se lo repercute en una factura emitida por el agente de aduanas.

En el supuesto planteado, y en la medida en que manifiesta que la entrega del papel se produce en Santa Cruz de Tenerife, ha de ser el propio consultante el importador de la mercancía en calidad de propietario, existiendo una entrega posterior a su cliente sujeta al IGIC. Por el contrario, si la entrega de las bobinas de papel se entendiera efectuada fuera de las islas Canarias, la importación sería efectuada por el adquirente de los mismos, cliente de la entidad consultante.

Aclarar al consultante que realmente el agente de aduanas no le ha de repercutir la cuota tributaria correspondiente a la importación, pues el mecanismo de la repercusión tributaria no es propio de las importaciones sino de las operaciones interiores. Por el contrario, siendo el verdadero obligado tributario el importador, lo que ocurre es que el agente de aduanas recupera del mismo las cuotas tributarias que ha satisfecho en su nombre, con independencia de que dichos importes, pagados en nombre y por cuenta del cliente, figuren en factura.

Por último, aclarar que el documento justificativo para la devolución del IGIC satisfecho a la importación no es la factura emitida por el agente de aduanas a que se refiere el escrito de consulta sino el documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación. (Contestación no vinculante de fecha 12/7/04).

F) Deducción y devolución

Palabra clave: No establecidos

Respecto a la necesidad de dar de alta un establecimiento permanente, la normativa propia del IGIC no exige a los empresarios o profesionales que realicen

operaciones –ya sea habitual o esporádicamente– sujetas a dicho Impuesto la apertura o mantenimiento de un establecimiento en las islas Canarias. Ahora bien, en el supuesto de que la propia operativa mercantil o comercial del empresario o profesional se canalice a través de un lugar fijo de negocios situado en las islas Canarias, en los términos previstos en el artículo 17.1.2º de la Ley 20/1991, ya se presume la capacidad del empresario o profesional de asumir las obligaciones fiscales propias de los sujetos pasivos del IGIC, y recaerá imperativamente la consideración de establecido en dicho territorio a efectos del Impuesto. En sentido contrario, la ausencia de un lugar fijo de negocios radicado en las islas Canarias se reconoce legalmente como un obstáculo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias principales (incluso la repercusión del Impuesto) y formales, instituyéndose la figura de la inversión del sujeto pasivo, que traslada las mismas al adquirente de los bienes y servicios, si bien en la medida en que dicho adquirente sí cuente con la capacidad para su cumplimiento por estar establecido en las Islas Canarias (por ello el mecanismo no opera en transacciones realizadas para particulares, ajenos a las obligaciones del IGIC, o sobre otros empresarios o profesionales que, al igual que el transmitente, tampoco estén establecidos).

Respecto a la posibilidad de la devolución de las cuotas del IGIC soportadas por el consultante, no establecido en las islas Canarias, podrá iniciar un procedimiento de devolución a personas no establecidas en los términos previstos en el artículo 48 de la Ley 20/1991 ante la correspondiente Administración de Tributos Interiores y Propios de la Dirección General de Tributos de esta Consejería de Economía y Hacienda. En el supuesto de que realice operaciones interiores en las que sea sujeto pasivo del IGIC por no producirse la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991 (por ejemplo, por realizar entregas de bienes y/o prestaciones de servicios sujetas al IGIC a particulares y/o a otros empresarios o profesionales no establecidos) no procederá la citada devolución a no establecidos, y el consultante podrá ejercer directamente el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las correspondientes declaraciones periódicas (declaración ocasional, modelo 412) de acuerdo con el artículo 39.8 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo. (Contestación no vinculante de fecha 12/7/04).

G) Otros

Palabra clave: Régimen Simplificado y modelo 415

Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del IGIC no están obligados a presentar el modelo 415 de declaración anual de operaciones económicas con terceras personas, salvo por las operaciones excluidas de la aplicación de dicho régimen. Si por la realización de las operaciones excluidas del régimen, los obligados tributarios tuvieran la consideración de comerciantes minoristas a efectos del IGIC, éstos deberán

presentar la citada declaración por las operaciones en las que los destinatarios de las mismas tuviesen la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC. (Contestación no vinculante de fecha 25/8/04).

Palabra clave: Régimen especial de las agencias de viajes

Respecto a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de fecha 22 de octubre de 1998, sobre los asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el valor añadido en cuanto a la interpretación del artículo 26 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva, y estando el ámbito territorial de las Islas Canarias excluido de la aplicación de la mencionada Sexta Directiva –artículo 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias-, la misma no afecta a la interpretación del Impuesto General Indirecto Canario. Igual consideración deberá hacerse respecto a la integración de dicho criterio en el Impuesto sobre el Valor Añadido que se refleja en la consulta nº 0499-99, de 12 de abril, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

Es criterio de este Centro Directivo que el régimen especial de las agencias de viajes a que se refiere el artículo 54 de la Ley 20/1991 es exclusivamente aplicable a los sujetos pasivos del IGIC que tengan la condición legal y la denominación de agencias de viajes, conforme se establece en el artículo 1.4 del Decreto 135/2000, de 10 de julio, por el que se regulan las agencias de viajes, y a los organizadores de circuitos turísticos, respecto a las operaciones en las que actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización de viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. (Contestación no vinculante de fecha 15/09/04)

II. ARBITRIO SOBRE LA IMPORTACION Y ENTREGA DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS (AIEM)

A) Exenciones

Palabre clave: Exenciones rogadas

Ni en la Ley 20/1991 ni en su desarrollo reglamentario se prevé la existencia de exenciones en el AIEM de carácter rogado ni fundadas en la no fabricación en las islas Canarias de los bienes objeto del Impuesto. (Contestación no vinculante de fecha 23/08/04)

III. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Adquisición de bienes de inversión (articulo 25)

Palabra clave: Obras accesorias

El tendido de las vías transitarias, objeto principal de cada contratación, ha de en-

tenderse 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.

A tal efecto, cada contrato de ejecución de obra correspondiente a cada tramo viario exige la realización de diversas obras de acondicionamiento, necesarias para llevar a cabo la obra anterior, si bien contemplándose dentro de un único contrato de ejecución cuyo objeto principal resultará un tramo viario perfectamente delimitado, y que, en consecuencia, tendrá la consideración de bien de inversión.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que, en aclaración a la consulta de fecha 15 de enero de 2004 –en la que se manifestaba que resultaba de aplicación la exención regulada en el art. 25 de la Ley 19/1994 respecto a las ejecuciones de obras que tenían por objeto el tendido de las vías transitarias, pero no así respecto a las obras accesorias de acondicionamiento, entendiendo que eran objeto de contrataciones diferentes por razón de su objeto y atendiendo al resultado final de dichas ejecuciones de obras–, es de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de cumplirse los requisitos exigidos en el mismo, a las ejecuciones de obra, **objeto de contrato único para cada tramo viario**, para la realización de las obras correspondientes al trazado de la línea (tendido de vías transitarias) y obras accesorias de acondicionamiento de las vías y traslado de servicios, 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. (Contestación no vinculante de fecha 07/07/04)

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

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

I. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Rentas que dan derecho a dotar la RIC

Palabra clave: Rentas incluidas y excluidas del beneficio fiscal

Tal y como viene siendo criterio ya consolidado de la Dirección General de Tributos, se sigue manteniendo en las consultas evacuadas por este centro directivo que el acomodo del incentivo fiscal que supone la RIC exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación los beneficios obtenidos en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales, que se traduzcan en la colocación de bienes o servicios en el mercado tras la ordenación por cuenta propia de factores productivos, debiendo quedar fuera de la base de cálculo del importe 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. En este contexto, la **consulta vinculante con número de referencia V0246-04 con fecha de salida 29/10/2004**, viene a confirmar una vez más dicho criterio haciendo la distinción entre la actividad de promoción inmobiliaria, que se califica por sí misma como económica, y la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles para cuya calificación como económica han de darse necesariamente los requisitos de empleado y local establecidos en el artículo 25 de la Ley 40/1998 (hoy artículo 25 del texto refundido de la ley del IRPF aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de marzo). La citada consulta dice expresamente "ha de entenderse que la promoción inmobiliaria constituye, en todo caso, una actividad económica sin que para ello tengan que cumplirse los requisitos exigidos por el apartado 2 del citado precepto, pues tales requisitos sólo se exigen para el arrendamiento o la compraventa de inmuebles, actividades que son distintas de la de promoción inmobiliaria. En consecuencia, la falta de personal contratado y de local abierto al público no condiciona, en ausencia de otras circunstancias (como por ejemplo que la actividad de la entidad fuera la mera compraventa de inmuebles),

la calificación de las actividades desarrolladas por la consultante como no procedentes del desarrollo de actividades económicas. En estas condiciones, los beneficios obtenidos del ejercicio de dicha actividad de promoción inmobiliaria podrá disfrutar del régimen de la RIC".

En definitiva, la cuestión fundamental reside en distinguir la actividad de promoción inmobiliaria, que se califica como actividad económica "per se", de la actividad de mera compraventa de inmuebles, para cuya calificación como económica son exigibles los requisitos establecidos en el artículo 25.2 de la ley del IRPF. La consulta no obstante, no entra a establecer qué criterios o condiciones distinguen la mera actividad de compraventa de inmuebles de la actividad de promoción inmobiliaria.

Límites cuantitativos en la dotación máxima de la RIC

Palabra clave: Disminución de otras reservas

La entidad consultante tiene en su balance reservas especiales por dotaciones al Fondo de Previsión para Inversiones (F.P.I.) que pretende compensar con resultados negativos de ejercicios anteriores. Se desea saber la incidencia de dicha compensación en el régimen de la Reserva para Inversiones en Canarias.

El apartado 8 del artículo 93 de la ley 20/1991 dispone expresamente que una vez realizadas las inversiones previstas en el régimen del F.P.I, el saldo de la cuenta de reserva creada a tal fin podrá dedicarse, entre otros destinos, a la eliminación de resultados contables negativos, teniendo dicha eliminación la consideración de saneamiento financiero realizado con cargo a fondos propios, a efectos de la compensación de pérdidas establecida en el artículo 18 de la ya derogada ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades. Dicha compensación podría chocar con la literalidad del último párrafo del artículo 27.2 de la ley 19/1994 en su redacción original que dispone que a los efectos de calcular la base de cálculo de la RIC, y de lo que se entiende por beneficios no distribuidos (los destinados a nutrir reservas excluida la de carácter legal), las asignaciones a reservas se considerarían disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detraído del conjunto de las mismas, en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere o en el que se adoptara el acuerdo de realizar tales asignaciones.

La Dirección General de Tributos en la **consulta vinculante con nº de referencia V0084-04 con fecha de salida 14/09/04**, aclara que literalmente la compensación de resultados negativos con reservas, como es el caso de la consulta, disminuía la base de cálculo de la RIC según el artículo citado en su redacción original, pero la Ley 53/2002 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con vigencia desde 1 de enero de 2003, sustituye la referencia que se hacía al nivel del conjunto de reservas para

fijar la cautela en el nivel de los fondos propios, de modo que no se impidan movimientos entre las partidas que las integran, sino tan sólo los que supongan una disminución de la cifra total de recursos propios. Esta modificación normativa obedeció a la recomendación que ya se había hecho constar en el Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias evacuado en el seno de la Secretaría de Estado de Hacienda en diciembre del año 2000.

Materialización de la RIC

Palabra clave: Materialización indirecta

En la **consulta nº 1753-04 con fecha de salida 20/09/2004** se plantea el caso de una entidad dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria que pretende iniciar una nueva actividad económica mediante una entidad de nueva creación dedicada exclusivamente al arrendamiento de viviendas en Canarias, la cual dispondría de, al menos, un local exclusivamente afecto a la actividad y una persona empleada a jornada completa. La consultante pregunta si sería materialización apta a los efectos de la RIC la suscripción de participaciones de la citada entidad de nueva creación recibidos en contraprestación de una aportación no dineraria consistente en una serie de inmuebles que tiene contabilizados en su patrimonio como existencias y que luego serían arrendados por la nueva sociedad a terceras personas no vinculadas. Se pregunta también si sería compatible el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas regulado en los artículos 53 y 54 de la ley del Impuesto sobre Sociedades con la materialización indirecta de las dotaciones a la RIC de la entidad consultante.

En cuanto a la primera de las cuestiones planteadas, la Dirección General de Tributos entiende que las participaciones recibidas en contraprestación de la aportación no dineraria realizada por la consultante servirán como materialización válida a los efectos de la RIC siempre que la sociedad participada realice las correspondientes inversiones válidas en los términos del artículo 27.4 a) de la ley 19/1994 sin que, a estos efectos, se consideren como inversiones válidas los inmuebles recibidos en la aportación no dineraria realizados por la consultante; es decir, la entidad participada deberá realizar inversiones adicionales en las condiciones establecidas en el artículo 27. En cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas, se contesta que la entidad de nueva creación podrá acogerse al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas regulado en el capítulo III del titulo VII del texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades en la medida en que se cumplan los requisitos exigidos por dicho régimen**.**

En la **consulta vinculante con nº de referencia V0224-04 con fecha de salida 25/10/2004** se plantea por parte de una entidad dedicada a la enseñanza universitaria la posibilidad de construir un

edificio para la prestación de sus servicios a través de la siguiente operación: constituir una entidad A que construya el edificio y que una vez terminado lo arriende a la universidad, para lo cual dispondría de un local exclusivo destinado al arrendamiento y una persona contratada a jornada completa. La entidad A contaría para dicho cometido con la aportación por parte de la Universidad, como contraprestación a la suscripción del 50% del capital social, de los terrenos donde se levantaría la posterior construcción del edificio, y en el resto del capital se daría entrada, como suscriptores de acciones sin voto, a terceros que posean dotaciones a la RIC pendientes de materializar. Estas acciones, una vez transcurrido el plazo de mantenimiento exigido de cinco años, serían adquiridas o amortizadas por la consultante. Se pregunta si la adquisición de las citadas acciones sin voto se considera apta para materializar la RIC de sus suscriptores y si el arrendamiento del edificio a la universidad, socia al 50% de la arrendadora, se considera válido también a los efectos de la RIC.

Ante la situación planteada la Dirección General de Tributos contesta afirmativamente a ambas cuestiones si bien hace algunas precisiones:

a) El hecho de que los títulos recibidos sean acciones sin voto no desvirtúa la materialización de la RIC, siendo por tanto una alternativa válida, pero aclara que ello será así siempre que se cumplan el resto de requisitos exigidos por la norma, y siempre que la inversión realizada se califique desde un punto de vista mercantil como participación en fondos propios de la entidad A y no como cesión a la misma de recursos propios. Es decir, siempre que sea una verdadera participación en el capital social y no una operación de préstamo en su más amplio sentido.

b) El inmueble que se pretende construir por la entidad A será un activo fijo apto para materializar la RIC siempre que la actividad de arrendamiento a la que se destine tenga la consideración de una actividad empresarial, para lo cual se remite a los requisitos exigidos por el artículo 25.2 del texto refundido de la ley del IRPF, esto es, local exclusivamente afecto y persona empleada a jornada completa.

c) La Dirección General de Tributos entiende que la vinculación que se prohibe por el artículo 27.5 de la ley 19/1994 en el caso de realizarse la actividad de arrendamiento, es la que podría existir entre aquellos que estén materializando la RIC y el arrendatario de los bienes, esto es, en el supuesto planteado, entre los terceros suscriptores de las acciones sin voto y la universidad arrendataria del inmueble. Dado que según el es-

crito de consulta no parece existir tal vinculación, la operación planteada podría considerarse válida a los efectos de la RIC.

Palabra clave: Mantenimiento de las inversiones

En la **consulta nº 1944-04 con fecha de salida 26/10/2004** se plantea la incidencia que pueda tener en el régimen de la RIC una posible donación y/o sucesión mortis causa de una actividad empresarial en la que hay dotaciones de cantidades destinadas a la RIC, algunas materializadas en diferentes activos y otras no materializadas. La Dirección General de Tributos entiende que tanto el negocio jurídico de la donación como la sucesión mortis causa chocan frontalmente con la obligación de mantenimiento de los activos en que se haya materializado la RIC que establece el artículo 27.5, siempre que se produzca claro está, antes del plazo de los cinco años fijado por dicho artículo. En el caso de dotaciones no materializadas en el momento de la sucesión o donación, tampoco es posible, según el citado centro directivo, que sea el donatario o heredero el que pueda cumplir con la obligación de materialización asumida por el donante o causante, ya que no estamos ante supuestos equivalentes a una subrogación análoga a la que subyace en las operaciones de reestructuración empresarial reguladas en el artículo 90 del texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, que sí permiten al adquirente materializar la RIC en el plazo que reste al transmitente o mantener la titularidad de los bienes en que aquélla se haya invertido hasta acabar el plazo legalmente establecido. En definitiva, según la consulta, en los casos de transmisión de la actividad, sea inter vivos o mortis causa, decae el derecho al beneficio fiscal establecido en el artículo 27 de la ley 19/1994.

En la **consulta nº 1937-04 con fecha de salida 25/10/2004** se plantea la cuestión de qué incidencia pueda tener en el régimen de la RIC la suspensión durante un plazo determinado en el ejercicio de la actividad económica que se desarrolle, tanto durante el plazo de materialización como durante el plazo de mantenimiento de los activos. La Dirección General de Tributos entiende que si la suspensión en el ejercicio de la actividad por un periodo dilatado de tiempo impide que los activos en que se materialice la RIC entren en funcionamiento dentro del plazo de tres años establecido en el artículo 27.4 de la ley 19/1994, se incumplirían los requisitos establecidos en el precepto, con pérdida del beneficio. Por otra parte, una vez que el activo entre en funcionamiento, la norma exige que tal situación se mantenga durante cinco años o durante su vida útil si fuera inferior, entendiendo que no se exige una mera permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo, sino que se impone que el activo sirva a la actividad económica y se utilice efectivamente en la misma. Por ello ha de entenderse que el plazo de cinco años de mantenimiento es un plazo

de utilización efectiva, de manera que el tiempo de suspensión en el ejercicio de la actividad por parte del sujeto pasivo debe descontarse a los efectos de su cómputo.

II. DEDUCCION POR INVERSIONES EN CANARIAS

Palabra clave: Compatibilidades e incompatibilidades

Tal y como viene manteniendo la Dirección General de Tributos, la **consulta nº 1867-04 con fecha de salida 07/10/2004** entiende que para los periodos impositivos iniciados a partir de 1997 continuará aplicándose en Canarias la deducción por inversiones en activos fijos nuevos regulada en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. Por otra parte se aclara que cuando el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece deducciones en la cuota íntegra para incentivar la realización de determinadas actividades (entre las que se encuentra en Canarias la deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material nuevos), la realización de una inversión no puede dar lugar a aplicar más de una deducción en la cuota por diferentes conceptos, excepto la deducción por actividades en investigación y desarrollo y por reinversión de beneficios extraordinarios, para las que el artículo 35 del citado texto refundido establece de forma expresa la compatibilidad entre ambas. En definitiva, el consultante deberá optar por aplicar la deducción por inversiones en activos materiales fijos nuevos o, alternativamente, aplicar cualquiera otra deducción en la cuota íntegra de las establecidas en el capítulo IV del título VI del texto refundido.

III. BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES EN CANARIAS (ART. 26 LEY 19/94)

Palabra clave: Actividades a las que puede aplicarse

La Dirección General de Tributos en su **consulta nº 1765-04 con fecha de salida 21/09/2004** entiende que a la actividad realizada por una planta desaladora en la que mediante ósmosis inversa se potabiliza agua destinada a la agricultura, le es aplicable la bonificación por producción de bienes corporales en Canarias establecida en el artículo 26 de la ley 19/1994. La condición para gozar de dicha bonificación es que se realice una actividad transformadora por la que, a través de un proceso de fabricación, partiendo de materias primas se elabore un producto de características diferentes al de aquellas materias, no sólo en cuanto a su forma, sino también respecto de sus aplicaciones técnicas, circunstancias que parecen concurrir en el supuesto planteado en el que, a través de un proceso de transformación, se elimina la sal del agua, obteniéndose un bien corporal distinto de la materia prima inicial, apto para el uso agrícola.

RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL EXCMO. SR. CONSEJERO DE ECONOMÍA Y HACIENDA RELATIVAS A LOS TRIBUTOS DEL REF (Desde julio hasta octubre, del ejercicio 2004)

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) Importaciones de bienes

Palabra clave: Sujeto pasivo

El artículo 21 de la Ley 20/1991 atribuye la condición de sujetos pasivos del IGIC, en el supuesto de importaciones de bienes, a los importadores. A tenor del precepto invocado, se consideran importadores:

" a) Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos, o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

b) Los viajeros para los bienes que conduzcan al entrar en las islas Canarias.

c) Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los apartados a) y b) anteriores."

En el caso que nos ocupa, la condición de sujeto pasivo recae en "la reclamante S.A.". –como expresamente reconoce la entidad interesada en su escrito de alegaciones–, a quien incumbe el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, consecuentemente, el pago de las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria en virtud de las importaciones realizadas, por así disponerlo el artículo 10 del Reglamento General de Recaudación, en los términos establecidos y con sujeción al procedimiento regulado en el Decreto 139/1991, de 28 de junio, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección de las importaciones de bienes sujetas al APIC, y de revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, aplicable al IGIC por remisión expresa de su normativa específica (Decreto 182/1992).

Aduce la entidad reclamante, como principal motivo de oposición a la liquidación practicada por la Inspección de los Tributos, el pago de las liquidaciones derivadas de los DUAs presentados puesto que el importe correspondiente a las mismas había sido entregado a la Agencia de Aduanas X, S.L. para su posterior ingreso

en el Tesoro de la Comunidad Autónoma, como así hizo efectivamente la citada Agencia aunque aplicándolo a otros débitos, distintos de aquellos a cuya satisfacción iba dirigida la intención de "la reclamante, S.A." Sin embargo, tal afirmación debe rechazarse si tenemos en cuenta lo siguiente:

PRIMERO: Como se ha puesto de manifiesto, el pago de la deuda tributaria liquidada por la Administración corresponde al sujeto pasivo, esto es, al importador. Consecuentemente, la entrega de dinero que el importador entregue al agente de aduanas para que éste satisfaga el importe de las deudas contraídas no produce efectos liberatorios para aquel, y ello fundamentalmente por dos razones: la primera, amparada en el Reglamento General de Recaudación, cuyo artículo 8 no incluye a los agentes de aduanas entre los órganos de recaudación ni entre las entidades colaboradoras, autorizadas para tal menester; la segunda, porque el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre el particular a través de la sentencia de 11 de noviembre de 1989 en la cual, tras aludir a la imposibilidad de que los actos o convenios de los particulares alteren la posición del sujeto pasivo (artículo 36 de la Ley General Tributaria), señala expresamente : *"La provisión de fondos del importador al Agente para que éste abonara los derechos arancelarios no tiene por otra parte, poder liberatorio respecto a la Hacienda Pública sin perjuicio de las acciones que –en vía civil e incluso penal– correspondan a aquél frente a éste para exigirle el reintegro de dicho anticipo no utilizado y las responsabilidades derivadas de su inactividad con infracción de sus deberes profesionales."*

Idéntico criterio ha sido adoptado, entre otras muchas, por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de noviembre de 1998, y las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 18 de junio de 2001 y 30 de enero de 2003, y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de octubre de 2002.

SEGUNDO: En contra de lo que manifiesta la entidad reclamante, cabe perfectamente distinguir entre el obligado al pago y la persona que materialmente realiza dicho pago. Esta distinción encuentra acomodo en el artículo 18.1 del Reglamento General de Recaudación, que admite que, junto a los obligados en virtud de lo dispuesto en el artículo 10 del propio Reglamento, pueda efectuar el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, con o sin el conocimiento del obligado al pago.

TERCERO: Conviene tener en cuenta que el artículo 45 del Reglamento General de Recaudación –reproduciendo lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley General Tributaria– establece la presunción de autonomía de las deudas, pudiendo imputarse el pago a aquella o aquellas que libremente se determine. Y en el caso que nos ocupa, las liquidaciones que abonó la Agencia de Aduanas no fueron las que correspondían a "la reclamante, S.A"., sino a

otros sujetos pasivos. Consecuentemente, no cabe hablar de ingreso indebido, sino de indebida elección de las liquidaciones a pagar. (resolución 353/04; reclamación 340/03/3)

B) Deducción y devolución

Palabra clave: Doble imposición

La cuestión debatida y que aquí se plantea consiste en determinar si a la interesada le asiste el derecho a la devolución de la cuota de IGIC satisfecha en su día como consecuencia de la adquisición de un vehículo o si, por el contrario, prevalece la tesis de la Administración tributaria sobre la inexistencia de la doble imposición. Pues bien, sobre este particular conviene tener presente lo que sigue:

PRIMERO: El artículo 4 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, introductora de la figura del IGIC en el sistema tributario español, realiza una descripción de las operaciones que suponen la realización del hecho imponible del Impuesto distinguiendo entre entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones. Teniendo en cuenta que la operación inicialmente gravada con IGIC consistió en la adquisición de un vehículo, es evidente que estamos en presencia del primero de los supuestos constitutivos del hecho imponible, esto es, la entrega de bienes.

SEGUNDO: Por su parte, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece una distinción análoga en lo que se refiere a la descripción del hecho imponible, si bien introduce, junto a las operaciones a que hace referencia la Ley 20/1991 para el IGIC, las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Es, precisamente, la entrada del vehículo en la Península la operación que se declaró en el D.U.A. … como importación exenta del IVA.

TERCERO. Determinada la existencia de dos operaciones (la adquisición del vehículo en Canarias, por un lado, y la entrada del mismo en la Península, por otro), y la consiguiente realización de hechos imponibles distintos sujetos a impuestos igualmente diferentes (entrega de bienes sujeta a IGIC, e importación sujeta al IVA), no queda sino rechazar la argumentación aducida por la interesada en lo que se refiere a la doble imposición.

Por otra parte, nada prevé la normativa del IGIC en cuanto a la posible devolución de las cuotas de IGIC soportadas fuera de los supuestos contemplados en los artículos 45 a 48 (devoluciones del saldo a su favor a 31 de diciembre, devoluciones a la exportación y devoluciones a personas no establecidas en Canarias) de la Ley 20/1991, y 85 (devoluciones en régimen de viajeros) del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario. No encontrando la operación descrita amparo en ninguno de estos supuestos, debe denegarse la devolución solicitada. (Resolución 433/04, Reclamación 73/03/3).

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 abril hasta octubre de 2004)

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

I. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Incumplimiento del requisito de mantenimiento de los activos

La **resolución** del Tribunal Económico Administrativo Central **de fecha 26/03/04 (nº de reclamación 00/05187/00)** resuelve el recurso interpuesto directamente ante dicho Tribunal contra acuerdo de liquidación de la Inspección Regional de Canarias de la Agencia Tributaria en el que se regularizaba la cuota correspondiente del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1997 como consecuencia del incumplimiento del requisito de mantenimiento en funcionamiento de los activos en que se había materializado la RIC que establece el artículo 27.5 de la ley 19/1994. En el caso concreto, la RIC dotada en 1994 se había materializado parcialmente en la construcción de una nave industrial, la cual, como consecuencia de la transmisión del negocio de la sociedad a otra entidad, fue arrendada a la cesionaria del negocio. El incumplimiento del requisito de mantenimiento del activo se producía al entenderse por parte de la Administración Tributaria, que la actividad de arrendamiento no se ejercía por la entidad con carácter empresarial y que, por tanto, no se daba la excepción que para esos casos se establece en el último párrafo del apartado 5 del artículo 27 de la ley 19/1994.

El TEAC entiende que la mención realizada en el artículo 27.5 de la ley 19/1994 a la dedicación al arrendamiento a través de una explotación económica, hay que entenderla realizada a que se ejerza como actividad empresarial, es decir, como ordenación por cuenta propia de factores de producción que permita ofrecer unos productos o servicios en el mercado. Entendida de otro modo, dice el Tribunal, "se llegaría a la conclusión de que cualquier arrendamiento de bienes constituye una explotación eco-

nómica, lo cual haría que la mencionada excepción quedara vacía de contenido". En consecuencia, sigue diciendo el Tribunal, "sólo en la medida que el posterior arrendamiento de la nave industrial requiera de una estructura empresarial, podrá considerarse esta inversión como adecuada materialización de la RIC". En este contexto, el TEAC entiende que los requisitos establecidos por el artículo 40.2 de la ley 18/1991 del IRPF (local y persona empleada) "son condiciones mínimas de cualquier organización empresarial o explotación económica destinada al arrendamiento de inmuebles". Dado que en el expediente en cuestión no se acredita suficientemente a juicio del Tribunal que la entidad contara con un local exclusivamente dedicado a llevar la gestión de la actividad de arrendamiento, ni con un empleado que en la fecha del arrendamiento de la nave se dedicara efectivamente a dicha actividad, se concluye que "el obligado tributario no ha acreditado el cumplimiento conjunto de los requisitos señalados, ni aporta ninguna otra evidencia que induzca a considerar que el desarrollo de la actividad de arrendamiento cuente con una mínima organización empresarial. En consecuencia no ha acontecido la excepción contemplada en el párrafo tercero del art. 27.5 de la ley 19/1994, resultando que el sujeto pasivo incumplió el requisito de permanencia de la inversión en la nave afectada a la RIC como consecuencia del arrendamiento de la misma".

II. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Requisitos objetivos

Palabra clave: Rentas que dan derecho a dotar la RIC y rentas excluidas

La **resolución de fecha 28/07/04 (nº de reclamación 38/1452/02)** concluye que no es apto para dotar la RIC el beneficio procedente de la venta de unos inmuebles previamente acondicionados para realizar una actividad empresarial puesto que del expediente se desprende que aunque la reclamante prueba que realmente tuvo la intención de acometer un negocio relacionado con los automóviles, para lo cual acondicionó el local, lo cierto es que la actividad nunca llegó a iniciarse por lo que ha de entenderse que el beneficio obtenido en la venta de dicho local tiene su origen en la mera titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de actividad económica alguna, y que por tanto, no se considera que tal beneficio pueda acogerse a la Reserva para Inversiones en Canarias. Además, razona el Tribunal, no puede considerarse que se ha realizado la actividad de promoción inmobiliaria, tal y como defiende la reclamante, no sólo porque tal actividad no consta entre las incluidas en el objeto social de la entidad, sino porque se ha realizado de modo no habitual y de forma aislada, ya que los únicos ingresos en el periodo com-

probado derivan de la operación llevada a cabo mediante la venta de los locales afectos a su patrimonio que se acondicionaron previamente de cara a servir de sede para el negocio no iniciado de venta de automóviles.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias aborda en su **resolución de fecha 28/07/04 (nº de reclamación 38/1453/02)** la cuestión de si el beneficio procedente de la cesión en explotación de apartamentos turísticos, aún en el caso de que dicha cesión se realice por imperativo legal, es un beneficio apto para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias. La entidad reclamante argumenta que habiéndose constituido junto con otras entidades una comunidad de bienes para la construcción y promoción de establecimientos turísticos alojativos, una vez concluidos los mismos se ven obligados en cumplimiento de la Ley 7/1995 de Ordenación del Turismo en Canarias a adjudicar la explotación del complejo a otra sociedad, ya que dicha ley obliga a que sea una única empresa la que realice la explotación de cada complejo. No obstante, dicha cesión según la reclamante, no puede calificarse de simple arrendamiento de inmuebles, sino de una coparticipación en el servicio de alojamiento turístico, ya que se participa en el riesgo y ventura del negocio, lo que supone catalogarlo en realidad como un supuesto de arrendamiento de negocio.

El TEAR a la vista del expediente deduce que la sociedad se integra en una comunidad de bienes encaminada a fomentar la construcción de establecimientos turísticos alojativos y que, una vez finalizada la obra, la entidad adquiere la propiedad de determinados inmuebles en los complejos turísticos cuyos servicios de explotación se ceden a otra sociedad. Se constata por el Tribunal que la entidad reclamante no tiene personal laboral alguno, ni alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

A la vista de lo expuesto, se llega por el Tribunal a la conclusión de que "en ningún caso la actividad desplegada por la reclamante puede catalogarse como de explotación turística ya que si así fuera se exigiría la prestación accesoria por la misma de algún servicio propio de tal industria, como pudieran ser los servicios de comedor, limpieza, lavandería, etc., servicios que se gestionan y contratan de modo directo por la entidad cesionaria. La reclamante se limita, a la cesión de determinados inmuebles de su propiedad para su explotación a cambio de un precio, y, aun cuando se asumieran por la cedente los riesgos a los que alude en su escrito de alegaciones (riesgos a los que por otra parte se someten quienes, sin realizar actividad económica alguna colocan, por ejemplo, en el mercado bursátil determinado capital con el fin de obtener beneficios) no es esta circunstancia aislada la determinante de que la actividad que se realiza por el sujeto pasivo sea calificada de económica. Para que esto suceda es necesaria, la ordenación por cuenta propia de medios de producción, lo que no ha sucedido en el presente caso en el que no se cuenta por la entidad con medio alguno, ni

material, ni humano destinado al ejercicio de la actividad económica que se dice ejercida y por la que se obtienen los rendimientos."

Tampoco cabe hablar, según el Tribunal, de un arrendamiento de negocio pues ello supondría la existencia previa de una empresa o negocio que el arrendador explotaba y posteriormente alquila, cosa que no ocurre en el caso examinado ya que el negocio que lleva a cabo la cesionaria nunca se ejerció con carácter previo por la cedente, quien no entregó sino los inmuebles, "sin que a ello sea excusa la alegada unidad de explotación a que se ve abocada por imperativo legal, lo que hubiera requerido el replanteamiento de la inversión a realizar para que ésta pudiera acogerse a los beneficios de la RIC".

Por último, entiende el Tribunal que no cabe hablar del ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria, que, "conforme a la nota del epígrafe 833 prevista en el Real Decreto Legislativo 1175/1999 de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del IAE, autoriza solamente a vender las edificaciones, previa construcción directa o por medio de terceros de las mismas, lo que desde luego no lleva a cabo el contribuyente."

Materialización de la RIC

Palabra clave: Activos inmateriales

La posibilidad de materializar la RIC en activos inmateriales, si bien en la redacción original del artículo 27 de la ley 19/1994 no se recogía expresamente, la nueva redacción dada a este artículo, y en concreto al apartado 4 en su letra a), por la Ley 53/2002 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social dice literalmente: "A los efectos de este apartado, se entenderán situados o recibidos en el archipiélago canario las concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias, las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago, así como las aplicaciones informáticas, y los derechos de propiedad industrial, que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o de sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario..."

Atendiendo a lo expuesto, el Tribunal considera que las marcas comerciales no son activos aptos para materializar la RIC, en **resolución de fecha 29/06/04 (nº de reclamación 35/02358/02)**

Compatibilidades e incompatibilidades de la RIC

Palabra clave: RIC y régimen de diferimiento del antiguo artículo 21 de la ley 43/1995

La **resolución de fecha 31/08/04 (nº de reclamación 35/01497/03 y acumuladas)** desestima la reclamación interpuesta contra la liquidación derivada de un acta de disconformidad por el Im-

puesto sobre Sociedades al entender que es correcta la regularización realizada por la Inspección de Hacienda cuando no admite la dotación a la RIC por beneficios procedentes de la actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles que no se realiza con carácter empresarial. La novedad de la resolución citada está en que además de no admitir la RIC, comparte también el criterio de la Inspección aplicado en el acuerdo de liquidación recurrido, según el cual tampoco es aplicable el beneficio del diferimiento por reinversión regulado en el artículo 21 de la ley 43/1995, en su redacción vigente para los ejercicios objeto de comprobación, al entender que los inmuebles transmitidos y a los cuales se pretende por el reclamante se aplique el diferimiento, no tienen la consideración de inmovilizado desde un punto de vista contable, condición necesaria para la aplicación de dicho beneficio fiscal. El Tribunal afirma que no advierte la contradicción alegada por el recurrente en el acto recurrido ya que afirma "Si el beneficio obtenido en la venta de los solares no era apto para dotar la RIC se debe a la inexistencia de actividad empresarial y la imposibilidad de acogerse al régimen de diferimiento por reinversión regulado en el artículo 21 del la Ley del Impuesto sobre Sociedades obedece a otra causa distinta: los solares enajenados no formaban parte del inmovilizado material de la sociedad, requisito exigido en dicho precepto."

COMENTARIOS DE DOCTRINA

FRANCISCO CLAVIJO HERNÁNDEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

I. INTRODUCCIÓN

En el trabajo anterior de esta sección de la Revista, Carmen Socorro ha dado cuenta de las consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias en relación con los impuestos integrantes del Régimen Económico Fiscal de Canarias. Ahora, en estos Comentarios, vamos a cambiar de perspectiva y examinar las contestaciones a las Consultas de 2 y 7 de julio de 2004, en donde la propia Dirección General establece la doctrina administrativa sobre la cesión de derechos de los contratos privados de compraventa de bienes inmuebles y la exención de las ejecuciones de obra de bienes de inversión por el artículo 25 de la ley 19/1994.

II. CESIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA CON UNA PROMOTORA ANTES DE LA FINALIZACIÓN DE LA CONSTRUCCIÓN

Ya nos hemos ocupado en los Comentarios publicados en el número 4 de esta Revista de la cesión de los derechos de un contrato privado de compraventa de un inmueble. Concretamente, lo hicimos en relación con la Consulta de 20 de febrero de 2003, en la que la Dirección General de Tributos entendía que la cesión onerosa de los derechos del contrato privado de compraventa celebrado con la entidad promotora de la vivienda, antes de la terminación de la construcción, constituía una operación sujeta al IGIC en concepto de entrega de bienes, de acuerdo con el artículo 6.2.2º de la ley 20/1991.

Sin embargo, en la consulta que ahora nos ocupa, la Dirección General cambia de criterio a la hora de calificar la operación y entiende que la cesión constituye una prestación de servicios sujeta al IGIC, en virtud del artículo 7.1 de la ley 20/1991. Asimismo, precisa que la «base imponible es el importe de la contraprestación que por la misma perciba el cedente, conforme al artículo 22.1 de la ley 20/1991, siendo el tipo impositivo aplicable el general del 5 por 100, si bien (…) el devengo se producirá con la puesta a disposición del bien –artículo 18.1.b) Ley

20/1991-, sin perjuicio de que la existencia de pagos anticipados suponga el devengo del IGIC».

Esta tesis de la contestación de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias no nos parece satisfactoria, ya que, en primer lugar, no resuelve la cuestión que se plantea en la consulta. Basta leer con detenimiento la contestación del Director General para darse cuenta de que en ella no se delimita la operación respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Pero, además, en sus fundamentos tampoco se plantea la naturaleza jurídico-tributaria del derecho de crédito que tienen los compradores frente a la promotora-vendedora, que, a mi juicio, es el núcleo de la cuestión que se debate en esta consulta.

En efecto, como dijimos en su día, cuando el comprador de un inmueble cede a un tercero un derecho de crédito frente al vendedor, aquél no está, desde el punto de vista tributario, subrogándose sólo en la posición del comprador, que es lo que entiende la Dirección General de Tributos, sino que está adquiriendo del comprador –ésta es nuestra tesis- el mismo bien objeto de la compraventa. Así lo dispone el artículo 17.1 del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre): «En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que los que se efectúen de los mismos bienes». Por lo tanto, si, como sucede en el supuesto de la consulta, los futuros adjudicatarios de los bienes inmuebles ceden cuantos derechos y obligaciones deriven de los documentos privados a una tercera persona, antes de la entrega del bien, no nos hallamos, como entiende la Dirección General de Tributos, ante una simple cesión del derecho de crédito, sino ante la adquisición del mismo bien inmueble objeto de la compraventa.

Obvio es decir que si el cesionario del derecho de crédito está adquiriendo el mismo bien inmueble objeto de la compraventa, la operación no puede ser calificada, a nuestro juicio, como dice la Dirección General de Tributos, de prestación de servicios, sino de «una segunda entrega de edificaciones». Lo cual, como dije en su día, no es una cuestión baladí, y determina que la operación quede sujeta y exenta en el IGIC por el artículo 10.1.22 de la ley 20/1991, y sometida, por consiguiente, a gravamen por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

III. LAS EJECUCIONES DE OBRA DE BIENES DE INVERSIÓN Y LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994

No es fácil sintetizar de un modo simple las cuestiones que plantean las ejecuciones de obra a la hora de aplicar la exención del artículo 25 de la ley 19/1994. De entrada, no es nada sencillo delimitar, en algunos supuestos, las ejecuciones de

obra de las entregas o ventas. Es cierto que nos hallamos ante dos operaciones que tienen muchos puntos de contacto, aunque entre ellas se dan también –no debemos olvidarlo- ciertos caracteres específicos que hacen que se trate, desde un punto de vista jurídico, de dos operaciones distintas.

En este sentido, debe recordarse que las operaciones de entrega cuyo título es el contrato de compraventa, exigen que los bienes hayan sido producidos de manera indiferenciada, acabados sin especificación alguna debida a pedido o encargo, y susceptibles de comercialización por el fabricante para una amplia masa de consumidores que no exigen más características en los bienes a adquirir que los resultantes de la fabricación en serie o normalizada de los mismos, sin especificación alguna, debida a encargo o pedido concreto de tales clientes.

Sin embargo, las ejecuciones de obra exigen normalmente un encargo previo, unas características de individualización de la cosa ejecutada de acuerdo con los términos del pedido, y una obligación de un «hacer», seguido de un dar, respondiendo el «hacer» a las especificaciones del pedido y el dar al destino concreto de la cosa u obra ejecutada.

Pero aquí no nos interesa tanto el análisis conceptual de estas dos operaciones como el estudio de las ejecuciones de obra en la ley 20/1991. Desde el punto de vista del IGIC, las ejecuciones de obra pueden considerarse tanto entrega de bienes como prestación de servicios. El artículo 6.2.4 de la ley 20/1991 considera entrega de bienes «las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible». Por su parte, el artículo 7 conceptúa como prestaciones de servicios aquellas «ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4.º del número 2 del artículo 6.º de esta Ley». No obstante, a efectos de la exención del artículo 25 de la ley 19/1994, esta distinción carece hoy de importancia, ya que, con efectos del 1 de enero de 2004, en virtud de la modificación del citado artículo 25 por la ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, «se asimilan a entregas de bienes de inversión las ejecuciones de obra que tengan la condición de prestaciones de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la sociedad adquirente». Lo cual ha determinado, en la práctica, según ha precisado la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias en la contestación de 7 de julio de 2004, una ampliación del ámbito de la exención del artículo 25 de la ley 19/1994 a esas prestaciones de servicios.

De todas las cuestiones que hoy en día plantea la exención de las ejecuciones de obra por el artículo 25 de la ley 19/1994, solo abordaremos dos en estos Comentarios: de una parte, la de las obras

accesorias, y de otra, la de las ejecuciones de obra de bienes que forman parte de un conjunto.

1) Por lo que respecta a las obras accesorias que forman parte de un contrato diferente, pero que tienen la misma finalidad que el contrato principal, la doctrina de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias sigue la regla jurídica «accesorium sequitur naturam principalis» (lo accesorio sigue la naturaleza de lo principal). Y, en este sentido, entiende -a nuestro juicio, correctamente- que estas obras accesorias deben tener el mismo tratamiento tributario que la obra principal, por lo que mantiene que resulta aplicable también a ellas la exención del artículo 25 de la ley 19/1994 siempre que la obra principal esté exenta. Así, en la contestación a la consulta de 7 de julio de 2004, la Dirección General precisa que «es de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la ley 19/1994, de cumplirse los requisitos exigidos en el mismo, a las ejecuciones de obras, objeto de contrato único para cada tramo viario, para la realización de las obras correspondientes al trazado de la línea (tendido de vías transitarias) y obras accesorias de acondicionamiento de las vías y traslado de servicios, 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 de 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 19/994». Queda, por tanto, claro que, a efectos de esta exención, rige la regla «accesorium sequitur principale» (lo accesorio sigue a lo principal) y, por consiguiente, las obras accesorias que formen parte de una ejecución de obra estarán exentas del IGIC por el artículo 25 de la ley 19/1994 cuando lo está la obra principal.

2) La otra cuestión es la de las ejecuciones de obra de bienes que se adquieren conjuntamente, en la medida en que todos esos bienes están interrelacionados entre sí al formar parte todos ellos de un conjunto unitario. Como puede fácilmente entenderse, este segundo problema tiene en la práctica una gran importancia, ya que la exención del artículo 25 de la ley 19/1994 sólo es aplicable a aquellos bienes que se califiquen de inversión de acuerdo con el artículo 40 de la ley 20/1991, lo cual exige, entre otras condiciones, que el bien adquirido tenga, como mínimo, un valor de 500.000 pesetas (3.000 euros). Por ello, cuando los bienes integran un conjunto unitario, no es igual que la exención se aplique a cada bien en particular (donde alguno o todos los bienes pueden tener un

valor inferior a los 3.000 euros) o al conjunto de bienes. Pues si la operación se califica de adquisiciones independientes, es posible que la exención no sea, en algún caso, aplicable, por no constituir el bien ejecutado un bien de inversión al no alcanzar su importe ese mínimo de los 3.000 euros.

A nuestro entender, en estas operaciones de ejecuciones de obra, no nos encontramos nunca ante unas adquisiciones de bienes independientes. Nos hallamos, por el contrario, ante una adquisición de un todo unitario, siendo el conjunto el que constituye el bien de inversión, el cual, dependiendo de su naturaleza y cuantía, puede ser susceptible de acogerse a la exención del artículo 25 de la ley 19/1994.

En parecidos términos, la contestación de 15 de enero de 2004 de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias –precisamente en relación con otra consulta sobre el tranvía– viene a establecer: «La entrega o ejecución de obra de suministro, instalación y puesta en marcha de una serie de equipamientos que, sólo mediante su utilización conjunta, proporcionarán una serie de funciones enumeradas por el consultante, tratándose de subsistemas íntimamente relacionados entre sí, de tal forma que si uno deja de funcionar todos los demás se verán afectados, y siendo objeto de entrega conjuntamente "llave en mano", es decir, en condiciones de uso, por lo que constituyen en su conjunto un bien de inversión para el adquirente susceptible de acogerse a la exención prevista en el artículo 25 de la ley 19 /1994».

Cabe, pues, concluir que en estos casos de ejecuciones de obra de un todo unitario integrado de distintos bienes o elementos corporales, no existen adquisiciones de bienes independientes, sino la compra de un conjunto, que es el que, para la exención del artículo 25 de la ley 19/1994, constituye el bien de inversión (lo que es fundamental a ciertos efectos, como la determinación del importe de los 3.000 euros del bien, a que se ha hecho referencia en líneas anteriores).