DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Sección coordinada por

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

INTRODUCCIÓN

En la presente ocasión, dentro de la sección que aquí se presenta, se recoge la doctrina emanada de los diversos órganos administrativos, tanto estatales como autonómicos, durante los meses de noviembre a febrero, ordenadas en los siguientes apartados, como ya es habitual:

- Consultas de los tributos del REF (I. IGIC; II. Incentivos fiscales contenidos en la Ley 19/1994) evacuadas por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda: si bien no se presentan grandes novedades en cuanto a su contenido, permite a los lectores de la revista conocer cada vez con mayor precisión los criterios consolidados por la Administración, al mostrarse - a través de las contestaciones de consultas a situaciones concretas- los diversos matices que puede ofrecer el análisis de la norma, lo que conlleva su mejor conocimiento y comprensión.

- Consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, relativas a los beneficios fiscales del REF que afectan al Impuesto sobre Sociedades, al IRPF y al IRNR: como viene siendo habitual, éstas se refieren exclusiva o predominantemente a la Reserva para Inversiones en Canarias.

- Resumen de resoluciones del Excmo. Sr. Consejero de Economía y Hacienda relativas a los tributos del REF: su contenido resulta el complemento perfecto a la doctrina emanada por las contestaciones a consultas tributarias evacuadas por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda, matizando en ocasiones diversos aspectos de la misma, y en otras ocasiones sentando por sí mismas doctrina.

- Resumen de resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias relativas a los beneficios fiscales del REF que afecten al impuesto sobre Sociedades y al IRPF: al igual que ocurre con las consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, éstas se refieren exclusiva o predominantemente a la Reserva para Inversiones en Canarias.

- Comentarios de doctrina: este apartado representa el contrapunto necesario para dotar a esta sección de la mayor objetividad posible, en cuanto pretende ofrecer

un análisis de la doctrina administrativa emanada de las consultas tributarias desde un punto de vista independiente de la propia Administración. Sería nuestro deseo completar esta sección con un análisis de las resoluciones económico administrativas más significativas, cuestión ésta que esperamos poder acometer más adelante.

CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA

(Desde noviembre de 2004 hasta febrero de 2005)

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: Reparación de vehículos

El IGIC, conforme establece el artículo 4 de la Ley 20/1991, grava operaciones consistentes en entregas de bienes, prestaciones de servicio e importaciones. No obstante, la citada Ley 20/1991 también contempla el concepto de ejecución de obra, distinguiendo, por una parte, entre las ejecuciones de obra que tienen la consideración de entregas de bienes, es decir, aquellas 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 el 20 por 100 de la base imponible, y por otra, las ejecuciones de obra que tienen la consideración de prestaciones de servicio, delimitándose estas últimas en sentido negativo como aquellas que no tienen la consideración de entrega de bienes, por lo que en esta categoría se incluyen las ejecuciones de obra de edificaciones que incumplen el límite cuantitativo anterior y el resto de ejecuciones de obra cuyo objeto no sea una edificación (artículos 6.2.4º y 7.2.6º de la Ley 20/1991 respectivamente).

La base imponible de la operación está constituida por el importe total de la contraprestación, de conformidad con lo establecido en el artículo 22.1 de la Ley 20/1991, en el presente supuesto, la base imponible estará compuesta por el total de la contraprestación de la prestación de servicio de reparación del vehículo, que incluirá tanto los importes debidos en concepto de mano de obra como de los repuestos y recambios utilizados, en el supuesto que tal distinción se realice en la factura, y sobre dicha base imponible se repercutirá el correspondiente IGIC, siendo aplicable el tipo impositivo general del 5 por 100.

En consecuencia, es criterio de este Centro Directivo que la reparación de un vehículo tiene la consideración en el IGIC de ejecución de obra sobre un bien mueble corporal, es decir, de prestación de servicio, entendida como una operación única a la que deberá aplicarse el tipo impositivo general del IGIC del 5 por 100 sobre el total de la contraprestación, incluyendo los costes de la mano de obra, repuestos y recambios utilizados en su ejecución, y con independencia de que en la factura en que se documente la operación se distinga estos costes. (Contestación vinculante de fecha 04/02/2005)

Palabra clave: Suministro de productos informáticos

En los suministros de productos informáticos en soporte físico, se considerarán entregas de bienes aquellos que se refieran a productos informáticos normalizados, es decir, los que no precisen de modificación sustancial alguna para ser usados por cualquier usuario, siendo de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100 salvo que se trate de exportaciones exentas del Impuesto o envíos no sujetos al mismo conforme a las reglas de localización de las entregas de bienes establecidas en el artículo 16 de la Ley 20/1991.

Por el contrario, se considerarán prestaciones de servicio el suministro de productos informáticos no normalizados- entendidos como aquellos confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste- mediante soporte físico, siendo de aplicación el tipo general del IGIC, salvo que la prestación no se encuentre sujeta al Impuesto por no realizarse en las Islas Canarias conforme a la regla general de localización de las prestaciones de servicio que establece el artículo 17.1 de la Ley 20/1991. (Contestación no vinculante de fecha 09/02/2005)

B) Exenciones interiores

Palabra clave: Organismo *Autónomo trabajo Penitenciario y Formación para el Empleo*

Si bien uno de los fines primordiales del organismo autónomo consultante es la reinserción social de los presos, no se puede considerar incluida dentro del objetivo de esta reinserción la actividad de economato y de cafetería, por lo que a estas actividades no le sería de aplicación el supuesto de exención contemplado en el artículo 10.1.8º de la Ley 20/1991.

A la actividad de economato (compra de determinados productos y su venta sin transformar a los reclusos) le sería de aplicación en todo caso la exención contemplada en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, dado que el organismo autónomo consultante tiene la consideración de comerciante minorista por esta actividad comercial, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, puesto que los adquirentes son en todo caso particulares.

En cuanto al servicio de cafetería, al tratarse de una prestación de servicios conforme a lo previsto en el artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991, no le será de aplicación lo dispuesto en el artículo 10.1.27º mencionado.

Respecto al supuesto de exención contemplado en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991, ya esta Dirección General de Tributos ha manifestado de forma reiterada que únicamente resulta aplicable a los entes públicos de base territorial y no a la Administración pública institucional como es el organismo autónomo consultante.

En definitiva, la actividad comercial de economato efectuada por el ente público consultante se encuentra sujeta pero exenta al IGIC por la consideración de éste como comerciante minorista, y la actividad de cafetería se encuentra sujeta y no exenta al IGIC. (Contestación vinculante de fecha 09/11/04)

Palabra clave: Cursos de formación

La actividad desarrollada por la consultante es una prestación de servicios, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, consistente en la realización de cursos de formación profesional dentro de los planes de formación profesional y la actividad de "evaluación, apoyo y seguimiento del plan de formación", prestando a otras empresas beneficiarias de subvenciones públicas, que le encarga la realización de dichos cursos de formación profesional.

Hemos de determinar si las actividades de formación y de "evaluación, apoyo y seguimiento del plan de formación" están dentro del ámbito de alguna de las exenciones del IGIC. La exención prevista en el artículo 10.1.9º de la Ley 20/1991 está condicionada a que la entidad que preste el servicio tenga la consideración de centro docente. En este sentido debe entenderse que las referencias que en el artículo 11.1.9º del Real Decreto 2538/1994, se hacen a Ley Orgánica 11/1983 de 25 de agosto, de Reforma Universitaria y a la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación, deben entenderse hechas a las actualmente vigentes Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y Ley Orgánica 10/2002, de 23 de diciembre, de Calidad de la Educación, con el requisito de que los mencionados centros docentes se encuentren registrados en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Aunque la entidad consultante realiza una prestación de servicio relativa a la formación profesional, actividad incluida dentro de la exención analizada, al ser una sociedad que no ostenta el carácter de centro docente con arreglo a la normativa a la que se remite el IGIC antes mencionada, queda fuera del ámbito de la exención prevista en el artículo 10.1.9º de la Ley 20/1991.

Por otra parte, la prestación de servicios por parte de la entidad consultante relativa a la realización de cursos de formación profesional siempre que se trate de impartir clases de formación profesional incluidos en los planes de estudio de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo, estará dentro del ámbito de aplicación de la exención regulada en el artículo 10.1.10º de la Ley 20/1991, por tratarse de clases a titulo particular impartidas fuera de los centros docentes y con independencia de los mismos.

No estaría exenta la prestación de servicios de "evaluación, apoyo y seguimiento del plan de formación", aunque se considere

como complementaria a la realización del curso y tenga relación con la misma, puesto que la exención regulada en el artículo 10.1.10º de la Ley 20/1991, aplicable por la actividad descrita, lo será sólo en cuanto a las clases en particular, y no a otras prestaciones de servicios accesorias descritas. Estas prestaciones de servicios serían operaciones sujetas y no exentas del IGIC, debiendo repercutirse el referido tributo en la factura correspondiente a las empresas para las cuales se presta el mencionado servicio, sin que, se reitera, el hecho de que ambas prestaciones de servicios estén relacionadas implique que a efectos del IGIC deban seguir el mismo régimen de sujeción y exención. En este sentido, el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria expresa que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. (Contestación no vinculante de fecha 15/11/2004)

Palabra clave: Entes públicos

En cuanto a la tributación en el IGIC de las tasas y servicios portuarios, sin que esta Dirección General de Tributos pueda manifestarse sobre la procedencia de su exigibilidad a los buques afectos a la navegación marítima internacional al no ser de su competencia, debe señalarse que aquellas operaciones cuya contraprestación tengan la consideración de tasas están no sujetas al IGIC, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Los servicios prestados por la Autoridad Portuaria cuya contraprestación no tenga la consideración de tasa, están sujetos y no exentos al IGIC, dado que la exención contemplada en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991 (Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias), como de forma reiterada ha manifestado esta Dirección General de Tributos, resulta aplicable exclusivamente a los entes públicos de base territorial y la Autoridad Portuaria no lo es. No obstante, si las prestaciones de servicios se efectúan para atender las necesidades directa de los buques afectos a la navegación marítima internacional, dichas prestaciones se encuentran sujetas pero exentas del IGIC en virtud de lo establecido en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 y en el artículo 15.7 del Real Decreto 2538/1994. (Contestación no vinculante de fecha 15/11/04)

C) Tipos impositivos

Palabra clave: Redacción proyectos de obras de equipamiento comunitario

El artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, tras la modificaciones introducidas por las Leyes de Medidas Fiscales Administrativas y de Orden Social 24/2001, de 27 de diciembre y 53/2002, de 30 de diciembre, con efectos desde el 1 enero de 2002 y 1 de enero 2003 respectivamente, 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:(…)

f) Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción y rehabilitación de las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial, así como la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario. A los efectos de esta Ley, se consideran de rehabilitación las actuaciones destinadas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de estas operaciones exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.

A los efectos de este párrafo y del anterior, se entenderá por equipamiento comunitario aquel que consiste en:

- Los edificios públicos de carácter demanial.

- Las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, 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." (…)."

Este artículo al referirse a "*las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales*," sujeta a tipo cero, las ejecuciones de obra - tanto sean consideradas como entrega de bienes o prestación de servicios - que tengan por objeto la construcción y rehabilitación de las viviendas de protección oficial de régimen especial y las obras de equipamiento comunitario, siempre y cuando sean como consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista. Por el contrario, ha sido criterio reiterado de este Centro Directivo que no es de aplicación dicho tipo impositivo a operaciones con un objeto distinto al mencionado, como es el caso de la redacción de los proyectos de obra, prestaciones de servicio de carácter profesional, con independencia de que la ejecución de obra a que se refiera dicho proyecto tenga por objeto una obra de equipamiento comunitario. (Consulta vinculante de fecha 14/01/2005)

Palabra clave: Construcción depósito hidráulico

El artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo impositivo cero a las "*ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto…la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario…*

A efectos de esta letra y de la anterior, se entenderá por equipamiento comunitario aquel que consiste en:

…

- Las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, 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.

…"

Asimismo, el artículo 27.1.1º.a) de la Ley 20/1991, en la redacción dada por el artículo 8.Nueve de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE. núm. 313, de 31.12.02), establece la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC a *"la entrega de agua, incluso la envasada, y las entregas de bienes o prestaciones de servicios con destino a la captación y producción de agua y a la realización de infraestructuras de canalización hidráulica."*

En lo que se refiere a la posible aplicación del tipo cero del IGIC fundamentada en su calificación a efectos del IGIC de obra de equipamiento comunitario, expresamente se exige que las infraestructuras públicas de agua objeto de ejecución radiquen en zona urbana, manifestando el consultante que la construcción del depósito regulador se realiza en zona no urbana, y, en consecuencia, no se entiende como de equipamiento comunitario a efectos del IGIC.

Sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo anterior, y tal como establece el artículo 27.1.1º.a) de la Ley 20/1991, es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC en las entregas de bienes o prestaciones de servicio con destino a obras de canalización hidráulica, debiéndose incluir entre éstas últimas las correspondientes a las ejecuciones de obra (siendo indiferente que dichas ejecuciones de obra tengan la consideración de entregas de bienes o prestaciones de servicio a efectos de aplicar el tipo impositivo cero del IGIC) consistentes en la construcción de depósitos reguladores.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC en la ejecución de obra de construcción del "Depósito regulador de (…).", consistente en la construcción de un depósito hidráulico con una capacidad no inferior a 15.000 m^3, en zona no urbana, de conformidad con lo establecido en el artículo 27.1.1.º.a) de la Ley 20/1991. (Consulta vinculante de fecha 15/02/2005)

Palabra clave: Equipamiento comunitario

El artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 al referirse a "*las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales*," sujeta a tipo cero, las ejecuciones de obra, tanto sean consideradas como entrega de bienes o prestación de servicios, que tengan por objeto la construcción y rehabilitación de las viviendas de protección oficial de régimen especial y las obras de equipamiento comunitario, siempre y cuando sean como consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista. Considerándose como obras de equipamiento comunitario, entre otras, los edificios públicos de carácter demanial.

En consecuencia, primer lugar hay que analizar el concepto de "edificio" a los efectos de aplicación del IGIC. El artículo 5.5 de la Ley 20/1991 define el concepto de "edificaciones" - entre las que incluye a los edificios - al establecer que:

"5. A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

a) Los edificios considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

(...)"

De la enumeración se desprende que a efectos de la normativa reguladora del IGIC, el concepto de "edificación" es un concepto más amplio que el de "edificio" definido en la letra a) del número 5 del artículo 5 citado.

El mencionado artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, se refiere a los "*edificios públicos de carácter demanial"*, por tanto una vez analizado el concepto de edificio hay que definir el concepto de "bien de dominio público o demanial". Dado que se trata de un ente local, el artículo 79 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, al referirse en general a los bienes que se integran en su patrimonio expresa:

"1. El patrimonio de las Entidades Locales está constituido por el conjunto de bienes, derechos y acciones que les pertenezcan.

2. Los bienes de las Entidades Locales son de dominio público o patrimoniales.

3. Son bienes de dominio público los destinados a un uso o servicio público. (…)"

Se distingue a su vez en el artículo 74 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, entre lo que son bienes de uso público y de servicio público al señalar:

"1. Son bienes de uso público local los caminos y carreteras, plazas, calles, paseos, parques, aguas, fuentes, canales, puentes y demás obras públicas de aprovechamiento o utilización generales cuya conservación y policía sean de la competencia de la Entidad Local.

2. Son bienes de servicio público los destinados al cumplimiento de fines públicos de responsabilidad de las Entidades locales, tales como Casas Consistoriales, Palacios Provinciales y, en general edificios que sean sede de las mismas, mataderos, mercados, lonjas, hospitales, hospicios, museos, así como los montes catalogados de propiedad provincial."

Vienen a desarrollar estos conceptos los artículos 3.1 y 4 del Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, en el que se regula el régimen jurídico de estos bienes, estableciendo:

"3.1. Son 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 (…).

4. Son bienes de servicio público 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 sede 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."

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo, que es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en la ejecución de obra de construcción de una "Nave auxiliar para instalaciones complementarias del Servicio de Matadero y Carretera", que consiste en la construcción de una nave diáfana para servicio de la sección de Carreteras del Cabildo consultante (almacén, taller de reparaciones y garaje) y servicios auxiliares del Matadero insular, consecuencia de un contrato directamente formalizado entre dicha Administración pública y el contratista, y que deberá figurar inventariado con la naturaleza de bien de dominio público, al tratarse de una ejecución de obra de equipamiento comunitario, edificio público de carácter demanial. (Consulta vinculante de fecha 18/01/2005)

D) Deducción y devolución

Palabra clave: Sectores diferenciados

En los economatos de los centros penitenciarios se venden a los internos productos a cambio de un precio. Se trata de productos que no se someten a proceso alguno de transformación y que se venden a consumidores finales, los internos. Adicionalmente se presta a estos, en el economato, un servicio de cafetería.

La entidad consultante a la vista de lo expuesto plantea la siguiente consulta:

Partiendo de que se cumplen los requisitos que exige la normativa del IGIC para considerar al sujeto pasivo (el Organismo, por las entregas de bienes en economato) comerciante minorista a efectos del impuesto y que resulta por tanto aplicable la exención regulada en el artículo 10.1.27) de la Ley 20/1991 a las entregas realizadas en el ámbito de la actividad de economato, y que por tanto la referida actividad constituiría un sector diferenciado de la actividad, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 34.2b) del mismo texto legal, la duda que se plantea es si el servicio de cafetería que se presta en el econo-

mato podría tener la calificación de actividad accesoria de la entrega de bienes y seguir por tanto el mismo régimen de tributación, es decir, prestación sujeta y exenta y no deducibilidad de las cuotas soportadas en las adquisiciones específicas de bienes destinados a la misma; o bien si debe considerarse como prestación de servicios diferenciada, tributando por tanto al tipo correspondiente.

La respuesta de la Dirección General de Tributos es negativa, y ello por dos razones. Por una parte por su ubicación sistemática. En efecto, la regulación de las actividades accesorias se ubica en la letra a') del número 2 del artículo 34 de la Ley 20/1991, por lo que sería aplicable a las actividades diferenciadas contempladas en esta letra a') y no a la contempladas en la letra b'). Por tanto una actividad comercial por la que el sujeto pasivo tiene la consideración de comerciante minorista o una actividad acogida a los regímenes especiales de agricultura y ganadería y simplificado, no tendría en ningún caso actividades accesorias a las mismas.

En segundo lugar, el que el tercer párrafo del artículo 34.2.a') exprese que las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan, no implica que si esta última actividad se encuentra sujeta y no exenta la actividad accesoria se encuentra automáticamente sujeta y no exenta al IGIC, o si la actividad de la que dependa se encuentra sujeta y exenta del IGIC, la actividad accesoria se encuentra sujeta y exenta del IGIC. Dicha expresión se refiere al ámbito de las deducciones y no al ámbito de las repercusiones, es decir, la consecuencia de la consideración de una actividad como accesoria es que no tendrá la condición de actividad distinta sino que se incorporará al sector diferenciado donde se incluya la actividad de la que dependa.

La consideración de actividad accesoria no puede modificar el régimen de sujeción y exención previsto en la legislación del IGIC, por ello no es posible una actividad accesoria a la actividad de comercio minorista, como se plantea en la consulta, dado que el servicio de cafetería es una operación sujeta y no exenta del IGIC y por tanto las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilice en dicha actividad puede ser deducidas de acuerdo con lo previsto en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991. Sería contradictorio que estando el servicio de cafetería sujeto y no exento al IGIC se considerase una actividad accesoria a la actividad de comercio minorista, actividad sujeta y exenta, y al seguir el mismo régimen de deducción que este último, porcentaje de deducción cero, no se pudiera deducir las cuotas soportadas cuando los bienes o servicios adquiridos o importados se han utilizado en operaciones que dan derecho a deducir como es el servicio de cafetería.

Por todo ello, la actividad de economato y la actividad de servicio de cafetería conforman dos actividades diferenciadas, con la consecuencia de que se deberá aplicar el régimen de deducciones con independencia respecto de cada uno de ellos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 34.1 de la Ley 20/1991.

En definitiva, en ningún caso la actividad de cafetería se reputa como actividad acceso-

ria de la actividad comercial por la que el ente público tiene la consideración de comerciante minorista, conformándose ambas actividades como sectores diferenciados de la actividad empresarial del ente público, por lo que las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la actividad de cafetería se puede deducir en su totalidad, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos objetivos, temporales y documentales para el ejercicio de la deducción. (Contestación no vinculante de fecha 09/11/2004).

II. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Adquisición de bienes de inversión (articulo 25)

Palabra clave: Importación buque

El artículo 6.2.7º de la Ley 20/1991 establece que, entre otras operaciones, se consideran entregas de bienes las cesiones de bienes en virtud de contratos de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio y arrendamientos-venta.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se asimilarán a los arrendamientos-venta, los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar la opción de compra y, en general, los de arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad, vinculante para ambas partes.

Conforme al artículo 16.1 de la citada Ley 20/1991 las entregas de bienes se entenderán realizadas donde éstos se pongan a disposición del adquirente.

Es criterio de este Centro Directivo que no se encuentra sujeta al IGIC la entrega de un buque, en función del compromiso del ejercicio de la opción de compra sobre el mismo en virtud de un contrato de arrendamiento financiero, por parte de una Agrupación de Interés Económico establecida en las Islas Canarias a favor de una compañía naviera igualmente establecida en las Islas Canarias, en la medida en que, en el momento en que finaliza la construcción del buque, el previo o simultáneo compromiso de ejercicio de la opción de compra y la puesta a disposición de la AIE a la compañía naviera mediante un acta de entrega y aceptación del buque se realiza en la Península, de conformidad con lo establecido en el artículo 16.1 de la Ley 20/1991. En consecuencia, no puede aplicarse la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en una operación no sujeta a dicho impuesto.

La posterior importación en las Islas Canarias del buque por parte de la compañía naviera se encontrará sujeta al IGIC, conforme al artículo 4.2 de la Ley 20/1991, y respecto a dicha operación se analizará a continuación la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Entre los diversos requisitos exigidos para la aplicación del citado beneficio fiscal, el artículo 25.4 de la Ley 19/1994 establece la necesidad de que los bienes de inversión deberán permanecer en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de

cinco años, o su vida útil si fuera inferior, a contar desde la fecha del inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento. Son, por tanto, dos elementos relevantes desde el punto de vista temporal, el primero, que el bien de inversión permanezca en explotación, y el segundo, que dicha permanencia se produzca territorialmente en las Islas Canarias.

Respecto a la permanencia en explotación, de la descripción del consultante en relación a la operación susceptible de beneficiarse del citado beneficio fiscal nada impide considerar que es previsible el cumplimiento del requisito de la permanencia en explotación durante, al menos, cinco años del bien de inversión. En concreto, se afirma que la duración del contrato de arrendamiento a casco desnudo es de tres años, no obstante, en la medida que dicho contrato se configura como un contrato de arrendamiento financiero en el que el arrendatario se compromete a la ejecución de la opción de compra, no existen elementos objetivos que contradigan la necesaria declaración por parte del sujeto pasivo a la importación de su voluntad de mantener en explotación el bien de inversión durante, al menos, dicho período temporal. Se entiende que la Ley 19/1994, al exigir la aportación de la documentación acreditativa de la concurrencia de los requisitos de la exención conjuntamente con la declaración de la importación de los mismos, incluye la manifestación de la concurrencia de los mismos también en el sentido temporal.

La segunda de las cuestiones se centra en la permanencia física de los bienes de inversión en el territorio de las Islas Canarias. A tal efecto hay que entender que se refiere al ámbito de aplicación del IGIC establecido en el artículo 3.1 de la Ley 20/1991, es decir, el ámbito espacial del IGIC comprenderá el mar territorial hasta el límite de doce millas náuticas definido en el artículo tercero de la Ley 10/1997, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente, siendo criterio de este Centro Directivo que dicho espacio se conformará por el espacio archipielágico, midiéndose el límite exterior a partir de las líneas de base rectas que unan los puntos extremos de las islas e islotes que componen las Islas Canarias.

En el escrito de consulta no se hace manifestación expresa alguna en relación al tipo de navegación a que se dedicará el buque objeto de consulta, por lo que deberá tenerse en cuenta que la salida del buque del ámbito de aplicación del IGIC dentro del período de permanencia a que se refiere el artículo 25.4 de la Ley 19/1994 supondrá el incumplimiento de dicho requisito. En consecuencia, deberá manifestarse en el momento de la importación que el buque exclusivamente se pondrá en explotación para la navegación en el ámbito de las Islas Canarias. (Contestación vinculante de fecha 16/02/2005)

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

(Desde noviembre de 2004 hasta febrero de 2005)

MARGARITA PÉREZ SANTANA
Inspectora de Hacienda del Estado

I. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Límites cuantitativos en la dotación máxima de la RIC

Palabra clave: Disminución de otras reservas

Toda reducción de alguna partida de reservas que se traduzca en una disminución del importe del conjunto de las mismas, excluida siempre la de carácter legal, equivale, a efectos del cálculo del importe máximo de la dotación a la Reserva para Inversiones en aplicación del artículo 27.2 de la ley 19/1994, a una distribución del beneficio del ejercicio sobre el que se ha de practicar la reducción en la base imponible. Así en la **consulta nº 2069-04 con fecha de salida 20/12/2004** la Dirección General de Tributos entiende que lo dicho es aplicable al caso de reducción de capital y reservas como consecuencia del ejercicio del derecho de separación previsto en la normativa mercantil por algún socio de la entidad consultante. En ese caso, dice el citado centro directivo, la entidad podrá dotar la RIC siempre que, a los efectos del límite máximo de dotación, minore de los beneficios no distribuidos del ejercicio asignados a reservas, salvo la legal, el importe que se hubiera detraído de los fondos propios como consecuencia de la separación del socio, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.

Materialización de la RIC

Palabra clave: Activos fijos aptos

La realización por un mismo sujeto pasivo de varias actividades diferentes no debe suponer la obligación de efectuar dotaciones a la RIC independientes para cada una de ellas, con obligación de que se materialicen también de manera separada y ceñida a la actividad concreta que generó el beneficio con el que se dotó la reserva. Por tanto, se considera correcto que la RIC dotada con cargo a unos beneficios generados en una actividad profesional, como es el caso de la consultante, se materialicen en activos afectos a otra actividad empresarial o profesional distinta. Entiende la Dirección General de Tributos que es más coherente con la estructura del impuesto y con el propio espí-

ritu de la RIC, atender a la capacidad de autofinanciación de cada sujeto pasivo, de forma que se calcule la dotación a partir del beneficio neto agregado de todas las actividades económicas que realice, dotando una sola reserva que se podrá materializar en la adquisición de activos afectos a cualquiera de ellas o incluso, a actividades que vaya a realizar en el futuro.

Estas consideraciones se realizan en la **consulta vinculante V0315-04 con fecha de salida 26/11/2004** en la cual, además de lo anterior, se da respuesta a una pregunta concreta formulada al entender que la adquisición de potros destinados a la competición se considera inversión apta a los efectos de la RIC. Así se dice que esos potros, que tienen la consideración de existencias para el criador que los vende a la consultante, se convierten en inmovilizado en el momento en que ésta los adquiere, afectándolos a su actividad de explotación de caballos de carreras. Por tanto, se trata de un activo fijo que no puede calificarse de usado en la medida en que se dice que se adquieren en un momento en que no habían alcanzado la madurez requerida para su participación en carreras, y por tanto, debe entenderse que no han servido previamente a su finalidad. No obstante, en la consulta se recuerda que deben cumplirse el resto de los requisitos exigidos en la norma, en concreto, que los potros deben estar situados y utilizarse en el archipiélago canario y que deben entrar en funcionamiento en el plazo de tres años, sin que se pueda interpretar que nos hallemos ante una inversión compleja que pudiera permitir una ampliación del plazo señalado.

Sobre la posibilidad de materializar la RIC en **activos fijos inmateriales,** la Dirección General de Tributos entiende que "*una correcta interpretación del precepto no debe impedir que en aquellos casos en que se localicen en Canarias los efectos económicos derivados de la explotación de un inmovilizado inmaterial, garantizando así su utilidad para el desarrollo económico canario, la adquisición de determinados elementos inmateriales pueda ser válida para la materialización de la RIC"*, por ello:

En la **consulta nº 2077-04 con fecha de salida 20/12/2004** se entiende que los importes satisfechos por la adquisición de un derecho a la construcción y posterior explotación durante un tiempo determinado de un aparcamiento en Canarias, tiene desde un punto de vista contable la consideración de inmovilizado inmaterial que recae sobre activos situados en Canarias, por lo que el precio abonado por la adquisición del derecho se debe considerar apto para materializar la RIC. Ello con independencia de que los importes satisfechos en las obras de construcción del aparcamiento, en la medida que constituyan activos fijos materiales y que cumplan el resto de requisitos previstos en la letra a) del apartado 4 del artículo 27, resultarán adecuados para la materialización de la RIC.

En la **consulta nº 2078-04 con fecha de salida 20/12/2004**, aplicando la misma motivación que en la anterior, se entiende que la adquisición de forma onerosa de un derecho de franquicia que permite desarrollar una actividad económica en Canarias, debe considerarse una inversión apta para materializar la RIC.

En la **consulta V0116-05 con fecha de salida 01/02/2005**, y por los mismos motivos, considera inversión apta para materializar la RIC la adquisición de los derechos para la distribución de un producto en las islas Canarias, siempre que se trate de un derecho de distribución que tenga la naturaleza de inmovilizado inmaterial para ejercer una actividad económica exclusivamente en Canarias.

En la **consulta nº 2043-04 con fecha de salida 02/12/2004**, referida concretamente a las concesiones administrativas, se entiende que éstas únicamente podrán ser inversión válida a los efectos de la RIC cuando tengan la consideración contable de activo fijo o inmovilizado, valorándose éstas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención; las concesiones que no tengan la condición de inmovilizado inmaterial desde un punto de vista contable, para lo cual la consulta se remite al Plan General de Contabilidad y a la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC, no podrán considerarse como válidas a los efectos de materializar la RIC. Por otro lado, en el caso de que una determinada concesión administrativa autorice al uso de bienes de dominio público en todo el territorio nacional, se podría entender materializada la RIC por la parte del precio de adquisición o canon satisfecho por los bienes radicados en territorio canario, siempre que de las cláusulas que determinen los términos del ejercicio de la misma, se puedan identificar expresa y fehacientemente qué parte del precio de adquisición corresponde a los bienes de dominio público situados en Canarias. En caso de no poder identificar aquella parte de la concesión imputable a bienes públicos ubicados en Canarias, no podrá considerarse válida a los efectos de materialización de la RIC.

En cuanto al **modo de adquisición de los activos**, aunque la Dirección General de Tributos ha admitido en numerosas consultas (véase el nº 3 de la revista Hacienda Canaria, página 282) la posibilidad de adquirir los activos en que se materialice la RIC mediante leasing (arrendamiento financiero) siempre que no haya duda sobre el posterior ejercicio de la opción de compra, en la **consulta V0364-04 con fecha de salida 2/12/2004,** no admite en cambio como inversión apta a efectos de la RIC, activos adquiridos a través de un contrato de lease-back. La entidad consultante expone el supuesto de que realiza un contrato de lease-back, por el cual transmite a una entidad bancaria dos máquinas que posteriormente son adquiridas nuevamente por la consultante a través de un contrato de leasing. La DGT considera que aún cuando jurídicamente pudieran distinguirse dos contratos distintos en esta operación, uno de compraventa y otro de arrendamiento financiero, atendiendo al sustrato económico de la misma, debe considerarse que el resultado final es la obtención de financiación, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades y con la Resolución del ICAC de 21/01/1992. Por tanto, en la medida en que puede considerarse que esta operación no conlleva a efectos fiscales la adquisición de un activo fijo, por cuanto dicho activo ya era propiedad de la entidad consultante, sino que es un instrumento de financiación, la operación planteada no podrá considerarse como válida a los efectos de materializar la RIC.

Palabra clave: Materialización indirecta

En la **consulta nº 1982-04 con fecha de salida 17/11/2004** se plantea la cuestión de si es admisible como materialización de la RIC dotada por una persona física que ejerce una actividad profesional, la suscripción de participaciones en el capital de una sociedad limitada por él mismo constituida, si tras la constitución de la misma, la persona física cesa en su actividad que será continuada por la nueva sociedad. La Dirección General de Tributos niega tal posibilidad al entender que los requisitos establecidos en el artículo 27 de la ley 19/1994 exigen el ejercicio de una actividad económica por parte de quien dota la RIC, no sólo cuando se obtengan los rendimientos netos que generan el derecho a la deducción, sino que también es exigible la existencia de dicha actividad económica en el momento en que la reserva se materialice, así como durante el periodo de permanencia de los elementos en que se haya materializado la reserva. Ello impide que se admita como materialización válida a efectos de la RIC la suscripción de acciones planteada ya que una vez constituida la sociedad se dice que cesaría la persona física en su actividad profesional con lo cual se incumpliría el requisito de mantenimiento de dicha actividad durante el plazo de mantenimiento de las participaciones en su patrimonio.

Consulta V0178-05 con fecha de salida 09/02/2005: el consultante, persona física, materializa cantidades destinadas a la RIC en la suscripción de acciones y participaciones del capital de sociedades que desarrollan su actividad en Canarias. Habiéndose financiado la adquisición de dichos títulos a través de un crédito, se pregunta si dicho pasivo se considera afecto a la actividad económica del consultante y si, en consecuencia, los intereses y comisiones que genere tendrían la consideración de gasto deducible en el IRPF. La DGT, remitiéndose al artículo 27.1 letra c) del texto refundido de la ley del IRPF, concluye que en ningún caso dichas acciones o participaciones en fondos propios de entidades tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica y, por tanto, tampoco lo tendrá el pasivo generado en su adquisición. Los rendimientos generados por dichas acciones o participaciones tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario en el IRPF de su preceptor y tal y como se establece en el artículo 24.1 del texto refundido del IRPF, la carga financiera o las comisiones generadas por el crédito que financie su adquisición no serán un gasto deducible de dichos rendimientos.

Palabra clave: Mantenimiento de las inversiones

En la **consulta nº 2096-04 con fecha de salida 23/12/2004** no se admite el traslado fuera de Canarias, aunque sea temporal, de los activos en los que se ha materializado la RIC. El artículo 27.4 de la ley 19/94 condiciona la obtención del beneficio de la RIC a que los bienes adquiridos como materialización de la misma, sean utilizados exclusivamente el territorio canario y por tanto, si se trasladaran, aunque fuera temporalmente, fuera de dicho territorio se produciría el incumplimiento de los requisitos para disfrutar de la RIC. Igualmente, en el caso de que la sociedad tenga como explotación económica el arrendamiento de maquinaria, y de acuerdo con la propia finalidad de la RIC de contribuir al fomento de la actividad económica canaria,

resulta imprescindible exigir que los bienes arrendados permanezcan de forma exclusiva en territorio canario en el plazo previsto en el artículo 27.5 de la ley, por lo tanto, si las empresas arrendatarias trasladan los bienes arrendados fuera del territorio canario se entenderá incumplido el objetivo de la RIC.

En el caso de aportación de rama de actividad de una determinada sociedad que tiene dotada RIC por dicha actividad, a una sociedad filial acogiéndose al régimen especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la LIS, se producirá una subrogación de derechos y obligaciones tributarias de la entidad adquirente respecto de la transmitente. La **consulta V0491-04 con fecha de salida 27/12/2004** aclara que en este caso, la reserva por la RIC dotada con anterioridad a la aportación permanece, como no podía ser de otro modo, en el balance de la sociedad aportante, es decir, no se traspasa al balance de la sociedad adquirente de la rama de actividad. Dicha reserva deberá permanecer indisponible durante el plazo de mantenimiento de los activos en que se materialice, tanto si los activos ya han sido adquiridos en el momento de la aportación como si deben ser adquiridos por la sociedad filial una vez producida la operación como consecuencia de la subrogación en las obligaciones que con respecto a la RIC asume de la aportante.

Por lo que se refiere a la posible **sustitución o renovación de activos** afectos a la RIC dentro del plazo de mantenimiento:

Siguiendo el criterio ya establecido en la consulta V0021/2001 para los activos que antes de finalizar su vida útil se hubieran convertido en obsoletos o ineficientes, la **consulta nº 2105-04 con fecha de salida 27/12/2005,** admite que en un caso similar, como es el traslado obligatorio de la sede de la actividad habitual del sujeto pasivo por imposición de la Administración y siendo dicho traslado anterior al plazo de cinco años de mantenimiento de los activos establecido en el artículo 27.5 de la ley 19/1994, siempre que el nuevo establecimiento que sustituya al anterior se adquiera en el mismo periodo impositivo, éste se subrogaría en el cumplimiento de los requisitos de dicho artículo 27.5, sin que se entienda por tanto que se han incumplido el requisito de mantenimiento del anterior establecimiento.

En el caso de que forma fortuita un vehículo en que se ha materializado la RIC sufra un accidente quedando inservible, con anterioridad al transcurso del plazo de cinco años de obligado mantenimiento que establece el artículo 27.5 de la ley 19/94, la DGT en la **consulta nº 56-05 con fecha de salida 18/02/2005,** considera que no se debe considerar incumplido el requisito de mantenimiento, siempre que el importe obtenido en la enajenación del activo se reinvierta en la adquisición de otro activo fijo que lo sustituya y que reúna, a su vez los requisitos exigidos para materializar la RIC. Por otro lado, en aplicación del apartado 6 del mismo artículo 27, si del siniestro acaecido resultara una pérdida por diferencia entre el importe percibido por el vehículo siniestrado y su valor contable, ésta no será deducible a menos que se realice una nueva reinversión por un importe equivalente a la misma. En este último caso, la dotación a la RIC correspondiente al importe de la disminución sufrida no dará derecho a la reducción en base imponible prevista en el apartado 1 del artículo 27.

RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL EXCMO. SR. CONSEJERO DE ECONOMÍA Y HACIENDA RELATIVAS A LOS TRIBUTOS DEL REF

(Desde noviembre de 2004 hasta febrero de 2005)

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) Localización. Establecimiento permanente

Palabra clave: Uso depósito de terceros

La cuestión debatida y que aquí se plantea consiste en determinar si, de acuerdo con la normativa del IGIC, "la entidad X" tiene, o no, la consideración de entidad establecida en las Islas Canarias y, por ende, si procede en Derecho acceder a la solicitud de devolución formulada. Pues bien, sobre este particular conviene tener en cuenta lo que sigue:

PRIMERO: El artículo 48 de la Ley 20/1991, reguladora del IGIC, reconoce a los empresarios y profesionales no establecidos en las Islas Canarias el derecho a la devolución de las cuotas de IGIC que hayan satisfecho o que hayan soportado –incluso la carga impositiva implícita derivada de las adquisiciones a comerciantes minoristas- previa la concurrencia de una serie de requisitos subjetivos, objetivos y de actividad.

SEGUNDO: El concepto de "establecimiento permanente" aparece definido en el artículo 17.1.2º de la Ley 20/1991, a cuyo tenor:

"Se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales.

En particular tendrán esta consideración:

a) 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.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje efectuadas por el sujeto pasivo y cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias."

Es decir, que el legislador, tras establecer el principio general de que cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales merece la consideración de establecimiento permanente, realiza a continuación una descripción de lo que entiende por tal a la que en ningún caso puede otorgársele la calificación de exhaustiva, puesto que se trata de un intento de concretar la definición mediante una serie de ejemplos que no persiguen otra finalidad que no sea la meramente aclaratoria. La expresión *"En particular tendrán esta consideración…"* así lo corrobora.

Un primer análisis de los supuestos reflejados en el concepto anterior nos permite llegar a la exégesis –recogida en la consulta de 21 de julio de 2004 del Director General de Tributos de esta Consejería de Economía y Hacienda- de que el elemento teleológico que subyace en ellos no queda vinculado de manera exclusiva a la mera ubicación física, sino que, además, es la función que se lleva a cabo en dichos lugares –la realización de actividades empresariales o profesionales- la que verdaderamente los calificará, en último caso, como establecimiento permanente.

TERCERO: Aduce "la entidad X" que el contrato de franquicia suscrito con "Y, S.A."recoge, en su estipulación décima, que ésta asume en depósito la mercancía que aquella le cede, hasta su posterior venta en nombre propio pero por cuenta del franquiciador. En tanto no se produzca la entrega al por menor de las mercancías (prendas de vestir) por parte del franquiciado –prosigue la argumentación del reclamante-, la propiedad de dichas mercancías seguirá ostentándola el franquiciador, sin que el hecho de mantenerlas en un depósito físico constituya a éste en establecimiento permanente de "la entidad X" por cuanto dicho almacén no es de su propiedad ni tiene sobre el mismo derecho de uso alguno.

Es evidente, al hilo del razonamiento seguido en el apartado anterior, que la existencia de un título de propiedad o de un derecho real de uso sobre el lugar en cuestión nos permitiría presumir que concurren en el mismo los dos requisitos -ubicación física y funcionalidad- necesarios para que alcance la consideración de establecimiento permanente; pero ello no puede conducirnos irremisiblemente a la conclusión de que la inexistencia de tales derechos conlleve, de manera absoluta, la exclusión de dicha consideración, sino que, por el contrario, habrá de contemplarse cada caso en concreto antes de adoptar una decisión al respecto. Así, en el caso que nos ocupa, resulta probado que si bien "la entidad X" no es titular del depósito donde se almacenan las mercancías ni dispone de un derecho real de uso sobre dicho depósito, no es menos cierto que ello no desvirtúa un hecho constatado, como lo es la capacidad que asiste a "la entidad X" de almacenar sus mercancías en el territorio de aplicación del Impuesto. Y si a esta capacidad de almacenamiento –en evidente conexión con el territorio en el que se realiza- unimos las actividades de importación y de entrega de mercancías que vienen realizando de manera habitual la entidad reclamante en el Archipiélago canario, podemos concluir que nos encontramos en presencia de una estructura comercial estable, de la que puede predicarse su localización en las Islas

Canarias a los efectos previstos en el artículo 17.1.2º de la Ley 20/1991. (Resolución 7/05, Reclamación 533/03/3)

B) Devengo en operaciones interiores

Palabra clave: Certificaciones de obras

La cuestión debatida y que aquí se plantea consiste en determinar si el devengo del IGIC en las certificaciones de obra expedidas por los contratistas, cuando se trata de contratos celebrados con las Administraciones Públicas, se produce cuando se expide la certificación o bien, como sostiene el reclamante, en el momento en que se efectúa el cobro de su importe. Pues bien, del examen del expediente que nos ocupa procede realizar las siguientes precisiones:

PRIMERO: LA U.T.E. ha emitido, a lo largo de los años 2001 y 2002, 11 certificaciones de obra a la Autoridad Portuaria de Las Palmas como consecuencia de las obras realizadas en el "Proyecto X", suscrito por ambas partes el 26 de noviembre de 2001. Las fechas en las que fueron expedidas las certificaciones de obra oscilan entre el 21 de diciembre de 2001 (primera certificación) y el 16 de diciembre (última certificación) de 2002. El cobro de las mismas se llevó a cabo a lo largo del propio año 2002, excepto las cantidades correspondientes a las cuatro últimas certificaciones, que fueron efectivamente cobradas a lo largo de 2003.

SEGUNDO: Aduce la entidad reclamante que el devengo del IGIC en las certificaciones de obra se produce en el momento de su cobro, no en la fecha en la que aquellas se emiten. Invoca en defensa de su tesis la redacción del artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991, a cuyo tenor: *"En las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos"*.

Esta argumentación debe ser, no obstante, rechazada. El carácter que cabe atribuir a las certificaciones de obra no es –como postula la U.T.E.- el de pagos anticipados, sino el de pagos a cuenta. De esta manera se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de cinco de marzo de 2001, dictada en el recurso de casación para la unificación de la doctrina núm. 9464/1995, que reconoce expresamente a las certificaciones de obra el carácter de pago a cuenta de la misma, que no anticipo del pago, aunque "*dicho pago no sea definitivo en su cuantía respecto de la obra finalmente realizada, sino sujeto a las rectificaciones y variaciones que se produzcan en la medición definitiva de aquella"*. En consecuencia, al no resultar de aplicación la regla especial para el devengo del IGIC contemplada en la letra f) del apartado 1 del artículo 18, antes citada, en el supuesto de las certificaciones de obra que tienen por destinatarias a las Administraciones Públicas, debemos entender –como hace la sentencia invocada- que el devengo del Impuesto en cada certificación de obra se produce con su expedición -art. 18.1.a)-, puesto que ello supone la entrega de las unidades ejecutadas a la Administración contratante. (Resolución 21/05, Reclamación 355/04/3)

C) Tipos impositivos

Palabra clave: Anexo VI ley 20/1991

La redacción originaria del Anexo VI a la Ley 20/1991, proporcionada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establecía en su número 1:

"1. Se aplicará el tipo cero del IGIC en la importación y entrega de los productos siguientes:

(…)

6º Muebles de madera o de plástico y sus partes, excepto el mobiliario para fines médicos o veterinarios.

(…)"

Sin embargo, sobre este mandato de carácter general es preciso realizar una serie de matizaciones derivadas de la pertinente labor hermenéutica, al objeto de conocer cuál es el verdadero alcance de su contenido.

Así, en una primera aproximación observamos que se produce una colisión de preceptos dentro de la propia Ley 20/1991. De un lado, el Anexo I somete a tributación las entregas o importaciones de los productos derivados de las "industrias de la madera, corcho y muebles de madera", al tipo de gravamen del 2 por ciento, "sin perjuicio de lo dispuesto en el número 1 del Anexo VI de la presente Ley". Si el reiterado Anexo VI no establece peculiaridad alguna en lo referente a la descripción de la mercancía (muebles de madera) con respecto a la contenida en el Anexo I, carecería de sentido establecer esa dualidad en el tipo de gravamen, dejando en manos de los sujetos pasivos la posibilidad de optar por uno u otro tipo impositivo. Salvo, como parece más probable, que el legislador tuviera claro en qué situaciones sería de aplicación el tipo cero pero hubiera omitido las razones que le asistían para adoptar ese criterio.

En segundo lugar, y en consonancia con lo anterior, la Resolución de 15 de enero de 2002, de la Dirección General de Tributos, por la que se establecen los límites en la aplicación en el IGIC del tipo cero y otros tipos a la entrega e importación de los productos previstos en el Anexo VI de la Ley 20/1991, recoge, en su exposición de motivos, la intención del legislador plasmada en la enmienda de adición núm. 131 al proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Boletín Oficial del Congreso de 31/10/2001) referente a la redacción del citado Anexo, que se basa en las siguientes razones: *"La entrada en vigor del AIEM puede dar lugar a tensiones inflacionistas que pueden corregirse en buena medida a través de una reducción en la tributación del IGIC (…), se estima conveniente la introducción de un anexo específico en el que se recojan los demás productos relevantes afectados por dicha rebaja.(…)"* Es decir, que la inequívoca voluntad del legislador no era otra que la de evitar un incremento de los precios con motivo de la entrada en vigor del AIEM mediante el mecanismo de la reducción en el tipo de gravamen del IGIC. Pero ello, claro está, siempre que la operación tributase por AIEM, puesto que, en otro caso, no se producirían las "tensiones inflacionistas" que el legislador rechaza.

La Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, corrigió la indeterminación advertida en el Anexo VI, estableciendo una redacción clarificadora: *"Se aplicarán los siguientes tipos impositivos del Impuesto General Indirecto Canario cuando las operaciones las que se refieren los distintos apartados estén sujetas y no exentas del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías: (…)"*.

La delimitación del hecho imponible del AIEM la recoge la Ley 20/1991 en su artículo 67.1, a cuyo tenor están sujetas al arbitrio las entregas efectuadas por empresarios de los bienes muebles corporales incluidos en el Anexo IV de la propia Ley, siempre que hubieran sido producidos por los mismos. Pues bien, en el caso que nos ocupa es evidente que "X, S.L."no se dedica a la fabricación de muebles, sino que el objeto de sus entregas procede de la importación, tal y como acredita la propia entidad mercantil con las fotocopias de los DUAs que acompañan a su reclamación. En otras palabras: aunque las mercancías transmitidas se incluyen en el citado Anexo IV, dicha operación no queda sujeta al AIEM por tratarse de bienes no producidos por quien realiza la entrega.

Es, por otra parte, rechazable el argumento esgrimido por la entidad interesada de que se había satisfecho el AIEM con motivo de la importación de las mercancías posteriormente transmitidas, puesto que se trata –importación y entrega- de operaciones diferentes e independientes entre sí.

En consecuencia, la no sujeción al AIEM de las entregas de muebles realizada por "X, S.L.", supone la inaplicación de lo dispuesto en el Anexo VI, y la tributación de dichas operaciones al tipo de gravamen del 2 por ciento en virtud de lo dispuesto en el Anexo I, 1, 1º de la Ley 20/1991. (Resolución 478/04, Reclamación 4/04/3)

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

A) Devolución

Palabra clave: Solicitud en plazo

Con fecha 21 de octubre de 2002, "el reclamante" presentó declaración-liquidación (modelo 451) del AIEM correspondiente al tercer trimestre de 2002, solicitando la devolución de cuotas soportadas del citado Arbitrio por importe de 45.609,08 euros. La Administración tributaria elabora una propuesta de resolución admitiendo el derecho de la declarante a obtener la devolución en cuantía de 41.608,80 euros, al rechazar, como deducible, la cuota de 4.000,28 euros soportada a través de la factura (01) puesto que, al haber sido emitida con fecha 30 de junio de 2002, no procedía incorporarla en dicha declaración, sino en la relativa al segundo trimestre de 2002.

Por parte de "el reclamante" se formulan alegaciones el 13 de febrero de 2003 en los términos siguientes:

1. Si bien la factura en cuestión fue emitida con fecha 30 de junio de 2002, su efectiva recepción se produjo el 9 de julio, como refleja la contabilidad de la empresa.

2. Habida cuenta que ya se había presentado el correspondiente modelo 451 referido al segundo trimestre de 2002, se adjuntaba al escrito de alegaciones otro modelo 451, complementario del anterior, por medio del cual se solicitaba la devolución de los 4.000,28 euros.

La Administradora de Tributos Interiores de Las Palmas dictó, con fecha 26 de febrero de 2003, resolución confirmatoria de la propuesta acordada aprobando una liquidación provisional por importe de 41.608,80 euros, de cuota a devolver. Simultáneamente, se rechaza la petición de la entidad interesada en lo que se refiere a la posibilidad de obtener la devolución correspondiente a la factura (…..01), fechada el 30 de junio de 2002, puesto que "las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al período trimestral inmediatamente anterior".

El derecho a obtener la devolución de las cuotas soportadas, en los supuestos – como es el caso que nos ocupa – de las entrega de combustible necesario para la realización de actividades de captación, producción y distribución de agua, aparece reflejado en el artículo 84 de la Ley 20/1991 (de acuerdo con la redacción vigente en el devengo de tales operaciones), que remite a posterior desarrollo reglamentario la regulación de la forma y condiciones en que se hará efectiva la devolución solicitada. En ejecución de este mandato se publica el Decreto 34/2002, de 8 de abril, por el que se aprueban las normas de desarrollo del AIEM, cuyo artículo 5, en su redacción original, se refería a la devolución de cuotas soportadas por productores de energía eléctrica y por empresarios que captasen, produjesen o distribuyesen agua, estableciendo el número 1, apartado c), del precepto citado lo siguiente:

"Las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al período trimestral inmediatamente anterior. Dicha solicitud deberá ajustarse al modelo que apruebe la Consejería competente en materia de hacienda y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente trimestre natural. No obstante, la solicitud del último trimestre del año se presentará durante el mes de enero del año siguiente."

Es, precisamente, la referencia hecha al *período trimestral inmediatamente anterior* el fundamento jurídico de la resolución impugnada y, consecuentemente, de la negativa de la Administración tributaria a devolver la cuota de AIEM correspondiente a la factura de 30 de junio de 2002.

No obstante lo anterior, existen argumentos jurídicos suficientes como para rechazar el criterio sostenido por la Administradora de Tributos Interiores de Las Palmas de Gran Canaria:

En primer lugar, porque el art. 6 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, habilita a ambos a emitir las facturas en el mismo momento de realizarse la operación o bien, cuando el destinatario sea empresario o profesional, dentro del plazo de treinta días a partir de dicho

momento. Toda factura – prosigue el precepto invocado – deberá ser remitida a su destinatario en el mismo momento de su expedición, o bien en el plazo de los treinta días siguientes si el destinatario es empresario o profesional. No parece, pues, descabellado pensar que "el reclamante" haya recibido la factura (…..01) a lo largo del tercer trimestre de 2002, y que pretenda obtener la devolución de la cuota soportada de AIEM en el mismo trimestre en que tuvo conocimiento de su existencia, aunque la fecha de emisión sea la del 30 de junio del mismo año. Rechazar tal opción supondría negar virtualidad a la facultad contemplada en el Real Decreto 2402/1985 antes mencionado, y privaría al destinatario de las entregas, del derecho a la devolución, simplemente por la voluntad del emisor de la factura.

En segundo lugar, porque lo que hizo realmente "el reclamante" a través de la declaración (modelo 451) presentado el 13 de febrero de 2003 no fue presentar la declaración del segundo trimestre del año 2002, sino rectificar la inicialmente presentada dentro del plazo reglamentariamente establecido para el cumplimiento de dicha obligación, aunque el mecanismo utilizado para dicha rectificación no sea el previsto por la normativa vigente (art. 116 de la Ley General Tributaria y Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria). Sin embargo, esta circunstancia no fue tenida en cuenta por la Administración Tributos Interiores de Las Palmas de Gran Canaria, que consideró el modelo presentado el 13 de febrero de 2003 como el único referido al segundo trimestre de 2002.

En virtud de lo expuesto se estima la reclamación (Resolución 462/04, Reclamación 254/03/3)

III. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Adquisición de bienes de inversión (articulo 25)

Palabra clave: Utilización inmediata del bien

Del ejercicio de integración que es preciso llevar a cabo con los preceptos parcialmente transcritos (*artículo 25 de la Ley 19/1994 y 40, apartados 8 y 9 de la Ley 20/1991)*, en aras a delimitar el alcance de la exención contenida en el primero de ellos, se desprenden dos conclusiones:

La primera de ellas evidencia que el carácter de "bien de inversión", calificador de determinados bienes corporales, queda condicionado a que su utilización como instrumentos de trabajo o medios de explotación se realice de manera efectiva y permanente, concretamente por un período de tiempo que, objetivamente, resulte superior a un año; es decir, que lo que caracteriza a este tipo de bienes es su vocación de permanencia en el activo de –en este caso- la empresa en tanto en cuanto pueda utilizarse para la finalidad con la que se adquirió o se decida darle un destino diferente.

En segundo lugar que, si bien la redacción literal de ambos artículos no lo señala

de manera expresa, debe interpretarse -a la luz del espíritu que late en la Ley 19/1994 en lo que afecta a incentivos a la inversión- que estos bienes han de ser utilizados de manera inmediata desde que se adquieren, salvo –lógicamente- que la posibilidad de utilizar el bien como instrumento de trabajo o medio de explotación desde su integración en el patrimonio empresarial quede condicionada a la existencia de autorización administrativa o cualquier otra circunstancia exorbitante a la esfera de capacidad del adquirente. Y esto es así porque dentro de las actuaciones que conforman la dinámica empresarial, analizada desde un punto de vista lógico y razonable, no se contempla la adquisición de bienes con el simple objeto de incluirlos en las partidas del activo contable, sino que, por el contrario, la práctica mercantil nos enseña que la finalidad de la operación no es otra que obtener de dichos bienes un beneficio inmediato, merced a su efectiva utilización desde el mismo momento en que ello sea posible.

Esta labor hermenéutica ha encontrado apoyo legal en la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que modificó el apartado 3 del reiterado artículo 25 Ley 19/1994 introduciendo la redacción actualmente en vigor:

"3. Los bienes de inversión adquiridos o importados deberán entrar inmediatamente en funcionamiento salvo que se trate de terrenos adquiridos para su edificación, de bienes para cuya puesta en funcionamiento sea necesaria la ultimación de su instalación o montaje, o de bienes que vayan a ser utilizados en actividades empresariales o profesionales cuyo desarrollo exija autorización administrativa. Las actividades de edificación, de instalación o montaje, o de consecución de los permisos administrativos y proyectos técnicos previos que fueran en su caso necesarios para la edificación o desarrollo de las actividades empresariales o profesionales deberán ser acometidos inmediatamente, sin que exista discontinuidad entre las diferentes actuaciones."

Aunque esta modificación no resultó operativa hasta la entrada en vigor de la mencionada Ley, esto es, el 1 de enero de 2001, no es menos cierto que la propia exposición de motivos resulta esclarecedora en cuanto a cuál había sido el espíritu que el legislador había querido inculcar a la primitiva redacción del artículo 25 Ley 19/1994. En concreto, y en lo que se refiere a las modificaciones introducidas en dicho precepto, se aclara que los bienes de inversión adquiridos o importados deben entrar en funcionamiento de manera inmediata, "como siempre fue la voluntad del legislador y de la norma" (sic), y se fija un período de cinco años, o vida útil si fuera inferior, para el mantenimiento de las inversiones.

La misma exégesis ha empleado el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, en sentencias de 8 de octubre (recurso 574/2000), 29 de noviembre (recurso 26/2000) y 16 de diciembre de 2002 (recursos 25 y 571/2000)

En el caso que nos ocupa, la entidad interesada manifiesta que la fincas –inscritas en el Registro de la Propiedad Número 1 de Telde

con los números (…01) y (…02)- transmitidas en construcción no le habían sido entregadas merced al incumplimiento de la parte promotora, que no es otra que la entidad "X", S.L., transmitente de los inmuebles en cuestión. Aporta, como prueba de dicha aseveración y entre otros documentos, fotocopia del auto dictado por el Juzgado de Primera Instancia nº 2 de Telde, fechado el 8 de abril de 2003, por medio del cual la magistrado-juez declara terminado el procedimiento de ejecución hipotecaria instada en nombre de la "entidad financiera Y" contra la entidad mercantil "X", S.L., por acuerdo extraprocesal con la parte actora. Y dentro de la relación de fincas gravadas con hipoteca objeto del procedimiento de ejecución citado se encuentran, precisamente, las registradas con los número (…01) y (…02), lo que evidencia que, a la fecha en que se dictó el auto judicial, las viviendas aún no se habían entregado a la entidad "Y", S.L. (entidad inspeccionada) ni, lógicamente, habían podido ser explotadas conforme al deseo de los adquirentes.

En consecuencia, al concurrir en el presente supuesto una circunstancia sobrevenida y ajena a la voluntad del adquirente, no pueden atribuírsele, al tiempo de realizarse las actuaciones inspectoras, los efectos del incumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para que la exención indicada despliegue toda su eficacia. (Resolución 558/04, Reclamación 784/03/3)

Palabra clave: Sustitución del sujeto pasivo

La resolución impugnada fundamenta las liquidaciones provisionales aprobadas en el incumplimiento de uno de los requisitos exigidos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, concretamente el que hace referencia a la declaración entregada por el reclamante a los transmitentes. Pues bien, sobre este particular conviene tener en cuenta lo que sigue:

PRIMERO: El artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, contiene una exención del IGIC en la entrega de bienes de inversión en los siguientes términos:

"1. Las sociedades domiciliadas en Canarias, que sean de nueva creación o que, ya constituidas, realicen una ampliación de capital, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones, gozarán de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su constitución, en la ampliación de capital y en las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias, durante un período de tres años a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución o de ampliación de capital, cuando el rendimiento del impuesto se considere producido en este territorio.

(…)

2. También estarán exentas del Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes a las sociedades a que se refiere el apartado anterior que tengan la condición de bienes de inversión para las mismas, con derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los términos previstos en el artículo 29 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, así como las

importaciones de bienes de inversión efectuadas por dichas sociedades.

En el supuesto de entrega de bienes de inversión, y previamente a la misma, la sociedad adquirente deberá entregar a la transmitente una declaración en la que identifique los bienes de inversión y manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en este apartado. Las entidades adquirentes tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos en los términos previstos en el artículo 32 de la Ley General tributaria, en el caso de que, habiéndose expedido el documento a que se refiere este párrafo, no se cumplan los requisitos de la exención o, cumpliéndose, quede ésta sin efecto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3.

(…)"

Es decir, que la exención descrita despliega todos sus efectos bajo la premisa de que concurran tres tipos de requisitos: uno, objetivo, vinculado a que el bien que se transmite tenga la condición de bien de inversión a efectos del IGIC; otro, subjetivo, que hace referencia al carácter de persona jurídica de quien adquiere o importa el bien; y un tercero, temporal, relacionado con el tiempo transcurrido desde que la sociedad se constituye o amplía su capital (tres años).

A los efectos de que el transmitente quede exento de responsabilidad –mediante el mecanismo de la sustitución del sujeto pasivo previsto en el artículo 36.3 de la Ley General Tributaria- ante el posible incumplimiento de alguno de los requisitos por parte del adquirente, éste debe entregar a aquél una declaración en la que, de un lado, se identifique el o los bienes de inversión que se pretende adquirir y, de otro lado, se haga constar la concurrencia de los requisitos exigidos en el citado precepto.

Lógicamente, cuando el certificado no existe o adolece de algún defecto, la sustitución no llega a producirse. Así, es obvio que cuando la operación sujeta a gravamen no tiene la consideración de entrega de bienes o importación, o afecta a un bien cuyo valor de adquisición no supera los 3.005,06 euros (500.000 pesetas), no queda amparada por la exención del artículo 25 y, consecuentemente, tampoco se produce la sustitución del sujeto pasivo, con independencia de que el adquirente haya presentado la declaración prevista en el apartado 2. Y ello es así puesto que, si bien el legislador no quiso imponer al transmitente la obligación de comprobar si, efectivamente, en la operación a realizar el adquirente cumple los requisitos legalmente establecidos para que operase la exención descrita, no es menos cierto que en los casos descritos el incumplimiento de alguno de los requisitos es patente y notorio, sin que sea preciso realizar comprobación alguna más allá del somero análisis para llegar a la conclusión de que la exención invocada no resulta aplicable.

SEGUNDO: En el caso que nos ocupa, si –como expresamente señala la resolución impugnada- la exención del reiterado artículo 25 no puede aplicarse por cuanto el valor individual de transmisión de los bienes no supera el límite previsto en el artículo 40.9.6º de la Ley 20/1991 para que dichos bienes participen de la naturaleza de los "bienes de inver-

sión" (3.005,06 euros), es obvio, siguiendo el razonamiento esgrimido en el apartado anterior, que el transmitente conoce dicha circunstancia al margen de que la declaración del adquirente pueda decir lo contrario.

Pero es que, además, del examen de las declaraciones que el adquirente entrega a los transmitentes en las operaciones controvertidas se desprende la ausencia en aquellas de uno de los elementos imprescindibles para que opere la sustitución, cual es la necesidad de identificar los bienes. En efecto, las declaraciones expedidas a "X", S.L., "Y", S.A. y "Z", S.A. el día 2 de diciembre de 1999, indica "la entidad adquirente", S.A. que cumple los requisitos exigidos para gozar de la exención del IGIC en los siguientes términos:

- Establecimiento permanente a efectos del IGIC.

- Ampliación de capital, con fecha de escritura 29 de septiembre de 1999.

- La inversión consistirá en la construcción de los nuevos centros comerciales de (…) y el de (…).

Evidentemente, esta genérica referencia a la inversión no puede reemplazar a la identificación que persigue la declaración del artículo 25.2, ni producir los mismos efectos liberatorios para el transmitente.

TERCERO: Partiendo de la premisa anterior, es evidente que la Administración tributaria inició indebidamente sus actuaciones de comprobación con "la entidad adquirente", S.A. como sustituto del contribuyente, habida cuenta de que no concurrían las circunstancias necesarias para que la sustitución fuese efectiva. (Resolución 6/05, Reclamación 504/03/3)

Palabra clave: Prestaciones de servicios

Para que la exención regulada en el artículo 25 de la Ley 19/1994 despliegue todos sus efectos es necesario que concurran tres tipos de requisitos: uno, objetivo, vinculado a que el bien que se transmite tenga la condición de bien de inversión a efectos del IGIC; otro, subjetivo, que hace referencia al carácter de persona jurídica de quien adquiere o importa el bien; y un tercero, temporal, relacionado con el tiempo transcurrido desde que la sociedad se constituye o amplía su capital (tres años). A estas condiciones habría que añadirle una cuarta, y es la entrega que debe realizar la entidad adquirente al transmitente, de una declaración en la que haga constar la coexistencia de los requisitos anteriores.

Resulta evidente, por otra parte, que para que opere la sustitución del sujeto pasivo no basta con que el adquirente haya formulado tal declaración al transmitente, sino que es necesario que la operación consista en una entrega de bienes o una importación. Y si bien es posible que el transmitente ignore la veracidad de la declaración del adquirente en lo que se refiere a la concurrencia de alguno de los requisitos antes mencionados, no puede ocultarse que "la entidad X" conocía la naturaleza de las operaciones realizadas con las empresas a las que facturaba, que no es otra que la de prestaciones de servicios. A esa conclusión se llega si analizamos las facturas

que obran en el expediente, aportadas en su día por "la entidad X", giradas a "Y", S.A., "Z", S.L. y "H", S.L.: reflejan operaciones que consisten en excavaciones, relleno y apisonado, "horas de camión", etc., cuya calificación jurídica como prestaciones de servicios procede del juego de los artículos 6 y 7 de la Ley 20/1991, puesto que, al no encontrarse en ninguno de los supuestos a que hace referencia el primero de los preceptos mencionados –referente al concepto de entregas de bienes- encaja en la cláusula residual prevista en el artículo 7, a cuyo tenor se entienden por prestaciones de servicios las operaciones que no tienen la consideración de entregas de bienes ni de importaciones.

Consecuentemente, al no tratarse de entregas de bienes sino de prestaciones de servicios, dichas operaciones no quedan amparadas en la exención del artículo 25 Ley 19/1994, sin que se produzcan los efectos derivados de la sustitución del sujeto pasivo por la mera declaración del adquirente. (Resolución 556/04, Reclamación 757 y 758/03/3)

Palabra clave: Cambios normativa urbanística

Del ejercicio de integración que es preciso llevar a cabo con los preceptos parcialmente transcritos (*artículos 25 de la Ley 19/1994 y 40, apartados 8 y 9 de la Ley 20/1991*), en aras a delimitar el alcance de la exención contenida en el primero de ellos, se desprenden dos conclusiones:

La primera de ellas evidencia que el carácter de "bien de inversión" calificador de determinados bienes corporales queda condicionado a que su utilización como instrumentos de trabajo o medios de explotación se realice de manera permanente, concretamente por un período de tiempo que, objetivamente, resulte superior a un año; es decir, que lo que caracteriza a este tipo de bienes es su vocación de permanencia en el activo de –en este caso- la empresa en tanto en cuanto pueda utilizarse para la finalidad con la que se adquirió o se decida darle un destino diferente.

En segundo lugar que, si bien la redacción literal de ambos artículos no lo señala de manera expresa, debe interpretarse que estos bienes de inversión han de ser utilizados de manera inmediata desde que se adquieren, salvo –lógicamente- que la posibilidad de utilizar el bien como instrumento de trabajo o medio de explotación desde su integración en el patrimonio empresarial quede condicionada a la existencia de autorización administrativa o cualquier otra circunstancia exorbitante a la esfera de capacidad del adquirente. Y esto es así porque dentro de las actuaciones que conforman la dinámica empresarial, analizada desde un punto de vista lógico y razonable, no se contempla la adquisición de bienes con el simple objeto de incluirlos en las partidas del activo contable, sino que, por el contrario, la práctica mercantil nos enseña que la finalidad de la operación no es otra que obtener de dichos bienes un beneficio inmediato, merced a su efectiva utilización desde el mismo momento en que ello sea posible.

Esta labor hermenéutica ha encontrado apoyo legal en la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, adminis-

trativas y de orden social, que modificó el apartado 3 del reiterado artículo 25 Ley 19/1994 introduciendo la redacción actualmente en vigor:

"3. Los bienes de inversión adquiridos o importados deberán entrar inmediatamente en funcionamiento salvo que se trate de terrenos adquiridos para su edificación, de bienes para cuya puesta en funcionamiento sea necesaria la ultimación de su instalación o montaje, o de bienes que vayan a ser utilizados en actividades empresariales o profesionales cuyo desarrollo exija autorización administrativa. Las actividades de edificación, de instalación o montaje, o de consecución de los permisos administrativos y proyectos técnicos previos que fueran en su caso necesarios para la edificación o desarrollo de las actividades empresariales o profesionales deberán ser acometidos inmediatamente, sin que exista discontinuidad entre las diferentes actuaciones."

Aunque esta modificación no resultó operativa hasta la entrada en vigor de la mencionada Ley, esto es, el 1 de enero de 2001, no es menos cierto que la propia exposición de motivos resulta esclarecedora en cuanto a cuál había sido el espíritu que el legislador había querido inculcar a la primitiva redacción del artículo 25 Ley 19/1994. En concreto, y en lo que se refiere a las modificaciones introducidas en dicho precepto, se aclara que los bienes de inversión adquiridos o importados deben entrar en funcionamiento de manera inmediata, "como siempre fue la voluntad del legislador y de la norma" (sic), y se fija un período de cinco años, o vida útil si fuera inferior, para el mantenimiento de las inversiones.

En el acta (…) /0001, el inspector afirma que desde el momento en que fue adquirido hasta el inicio de las actuaciones inspectoras, la parcela permanece en el mismo estado en que fue adquirida.

La entidad reclamante justifica tal actuación en cambios normativos en materia urbanística posteriores a la adquisición de la parcela. Ahora bien, tanto de la propia escritura de compraventa como de la nota simple informativa del Registro de la Propiedad número 2 de Puerto del Rosario, se desprende que sobre la finca se ha desarrollado el programa de actuación urbanística denominado "Majada Boya", aprobado definitivamente el Plan Parcial del mismo nombre, e igualmente aprobado el Proyecto de Urbanización por acuerdo del Ayuntamiento Pleno del Ayuntamiento del municipio de Pájara con fecha 19 de diciembre de 1994. Así como es cierta la aparición de varias disposiciones legales y normativas con posterioridad al momento de compraventa de la parcela, también lo es el hecho de que tal normativa no vulnera el derecho del propietario a edificar, simplemente establece las condiciones del ejercicio del mismo, estableciendo una serie de medidas limitadoras del crecimiento turístico. Por tanto, debe desecharse la presente alegación vertida por la reclamante, máxime cuando nada aporta que justifique la realización de actuación alguna por su parte encaminada a urbanizar la parcela. Consecuentemente, ante la ausencia de utilización del inmueble, no cabe sino rechazar la aplicación de la exención del IGIC contemplada en el artículo 25 de la Ley 19/1994. (Resolución 17/05, Reclamación 163 y 164/04/3)

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

(Desde noviembre de 2004 hasta febrero de 2005)

MARGARITA PÉREZ SANTANA
Inspectora de Hacienda del Estado

En este apartado de la revista se viene haciendo un resumen de las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias y del Tribunal Económico Administrativo Central relativos a los beneficios del REF que afectan al Impuesto sobre Sociedades o al IRPF, siempre que incluyan aspectos novedosos no tratados en anteriores resoluciones ya extractadas en números anteriores de la revista.

En este número incluimos una resolución del Central en cuanto es la primera vez que se pronuncia sobre el tema en cuestión, si bien confirma el criterio del TEAR de Canarias, y dos resoluciones del TEAR que aunque fueron falladas en septiembre y octubre de 2004, no las pudimos tener disponibles para el anterior número de la revista.

No obstante, es de destacar que los principales temas controvertidos, principalmente en lo que a la RIC se refiere, que ha concentrado la mayor parte de las dudas, ya han sido resueltas por el TEAR de Canarias, siendo ahora el TEAC y los tribunales de justicia los que han de confirmar o no dichos criterios. Es por ello por lo que es de suponer que cada vez encontraremos menos resoluciones novedosas de nuestro tribunal económico-administrativo que incluir en este apartado de la sección de Doctrina Administrativa.

I. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Plazo de materialización de la RIC

El Tribunal Económico Administrativo Central en **resolución de 26/11/ 2004 (nº de reclamación 00/04420/2001**) resuelve el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Canarias de fecha 24 de abril de 2001 (nº de reclamación 35/03084/99 y acumuladas) en la que se confirmaba el criterio de la Inspección de Hacienda al entender que no constituía válida materialización de la RIC la compra de un local comercial que incumplía el requisito de afectación a la actividad por haber permanecido

vacío y sin acondicionar para su uso. El TEAR no obstante estimaba parcialmente la reclamación al entender que la regularización por dicho incumplimiento se debería haber realizado en el ejercicio siguiente a aquél en el que lo había hecho la Inspección, es decir, que el plazo máximo para materializar la RIC y para la entrada en funcionamiento de los activos correspondientes a una dotación realizada con cargo a los beneficios obtenidos en 1994 finalizaba el 31 de diciembre de 1998 y no el 31 de diciembre de 1997 tal y como había mantenido la Inspección.

El TEAC confirma la resolución del TEAR de Canarias en ambas cuestiones:

a) Es acertada la tesis de la Inspección, dice el TEAC, confirmada por el Tribunal Regional, cuando deniega la aplicación al caso de este beneficio, por incumplirse el requisito de que se materialice la Reserva en activos utilizados en la actividad empresarial, utilización que ha de prolongarse durante el tiempo que la Ley exige y que en este supuesto ni siquiera ha comenzado.

B) En cuanto al plazo máximo para materializar la RIC establecido en el artículo 27.4, el TEAC entiende que el "quid" de la cuestión reside en la fecha en que se dotó la reserva. Dado que del expediente se deduce que la reserva dotada con cargo a los beneficios de 1994 fue contabilizada en 1995, los tres años preceptivos para materializarla han de contarse desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente a dicho ejercicio (1995), es decir, que dicho plazo vencerá el 31 de diciembre de 1998, como concluye el Tribunal Regional.

A pesar de que el plazo máximo de materializar la RIC es ya un tema pacífico al haber adaptado la Agencia Tributaria sus regularizaciones al criterio de la Dirección General de Tributos y del TEAR de Canarias, incluimos esta resolución en este número de la revista por ser la primera en la que el Tribunal Económico Administrativo Central confirma dicho criterio.

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

En numerosas ocasiones el TEAR de Canarias ha concluido en sus resoluciones que sólo son aptos para dotar la RIC los beneficios procedentes del desarrollo de actividades empresariales en Canarias, debiendo quedar fuera de la base de cálculo del importe máximo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de actividades económicas. Dicho criterio es compartido por el Tribunal Económico Administrativo Central (Resolución de 27 de febrero de 2004 a la reclamación nº00/1879/2003, pág. 152 nº 8 revista Hacienda Canaria) y por el

Tribunal Superior de Justicia de Canarias (entre otras, Sentencia 882/2004 de 9 de noviembre de 2004, pág. 212 nº9 revista Hacienda Canaria y Sentencia 94/2005 de 17 de febrero de 2005).

Pues bien, tal exclusión de la base de cálculo de la RIC es aplicable al beneficio procedente de la venta de acciones, incluso cuando se tenga un porcentaje significativo de participación en el capital de la sociedad emisora de los títulos. Así lo ha entendido el TEAR en dos resoluciones distintas: **resolución de 28/09/2004 (nº de reclamación 38/1108/03) y resolución de 28/10/2004 (nº de reclamación 38/1892/03)**. Entiende el Tribunal que la venta de acciones de otra sociedad, incluso en el caso de participaciones significativas (40% ó 50% como es el caso de las resoluciones citadas), supone la venta de parte del inmovilizado material de la reclamante, en concreto, de inversiones financieras permanentes, no afectas a la actividad económica realizada por la misma y, por tanto, excluidas del beneficio de la RIC.

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

FRANCISCO CLAVIJO HERNÁNDEZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

I. INTRODUCCIÓN

Ya hemos dicho en más de una ocasión que el análisis de las consultas de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias constituye una inestimable ayuda para ir comprendiendo muchas de las cuestiones que hoy plantea el IGIC. Sin duda, para que este análisis no sea gravoso exige, como tarea previa e inexcusable, una selección de aquellas contestaciones significativas de la doctrina administrativa, pues, de otro modo, tanto el estudio como estos mismos comentarios carecerían de cualquier interés práctico. Para este número, se han elegido tres contestaciones de la Dirección General de Tributos, una sobre la aplicación del IGIC a los organismos autónomos administrativos, otra referente a las operaciones de reparación de vehículos, y una tercera, relativa al artículo 25 de la ley 19/1994, que consideramos fundamental para comprender la aplicación de esta compleja exención a la importación de buques.

II. LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS EN EL IGIC

No son estos comentarios de la Doctrina de la DGT del Gobierno de Canarias, el lugar adecuado para examinar el régimen tributario de los entes públicos en el IGIC: desde la perspectiva de los organismos autónomos, única que en este epígrafe interesa, ha de señalarse que estos entes públicos no están exentos del IGIC por el artículo 10.1.31 de la ley 20/1991. La exención de este artículo sólo es de aplicación –y así lo ha dicho reiteradamente la DGT (cfr., entre otras, la contestación de 29 de marzo de 2004)- a los entes públicos territoriales (Estado, Comunidad Autónoma y entes locales), pero no a la Administración Pública institucional, dentro de la que se encuadran los organismos autónomos.

Esta precisión inicial sobre el alcance de esta exención permite centrar el análisis de los problemas que suscita la presente consulta que son, fundamentalmente, tres:

1) El primero de ellos es el de la sujeción al Impuesto de los organismos autónomos. Por lo general, este problema se plantea bajo el interrogante de si un ente público está sujeto o no al IGIC. Ya hemos dicho que los entes públicos exentos son únicamente los de base territorial. Por ello los organismos autónomos están sujetos al Impuesto cuando realicen con carácter oneroso una actividad que implique la ordenación por cuenta propia de factores

de producción, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios; ya que, a estos efectos, son empresarios. Así se desprende con toda claridad del artículo 5.2 de la ley 20/1991 cuando dispone que «se reputarán empresarios o profesionales: 1º.- Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales…» (el subrayado es del autor de estos comentarios).

2) La segunda cuestión que plantea la consulta es si la actividad de economato y el servicio de cafetería que presta el organismo autónomo en los centros penitenciarios está exenta del IGIC. Para entender la doctrina de la DGT en este punto, debe tenerse en cuenta que el apartado 8 del número 1 del artículo 10 de la ley 20/1991 dispone que están exentas del Impuesto «las siguientes prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho Público o establecimientos privados de carácter social: (…) i) Prevención de la delincuencia y reinserción social». Pues bien, en este supuesto, es claro que el alcance de esta exención queda circunscrito a la actividad que presten estos entes respecto a la integración en la sociedad de personas que están marginadas de ella. Lo cual, como es obvio, no ocurre con la actividad comercial del economato, pues, por sus propias características, esta actividad queda circunscrita a la compra de determinados bienes y su venta sin transformar a los reclusos de los centros penitenciarios. Lo mismo cabe decir del servicio de cafetería, al consistir simplemente esta actividad en servir café y otras bebidas y comidas, que, como es claro, nada tiene que ver con las labores de integración social.

Cuestión distinta es la relativa a la posibilidad de aplicarle al organismo autónomo la exención del artículo 10.1.27 de la ley 20/1991 por tener el carácter de comerciante minorista. Una lectura del artículo 10.3 de esta ley pone de relieve, con toda evidencia, que este organismo autónomo tiene la naturaleza de minorista. Pues, por un lado, las ventas que hace en el economato las realiza sin haber sometido los bienes a proceso alguno de transformación. Y en segundo lugar, los adquirentes de esos bienes son todos ellos particulares. De ahí que esta actividad de economato quede exenta del IGIC por el artículo 10.1.27 de la ley 20/1991; no así, en cambio, la de cafetería, cuyo régimen tributario lo examinaremos por separado en el siguiente punto.

3) La última cuestión que examina la consulta es si la actividad de la cafetería puede considerarse, a efectos del Impuesto, como accesoria de la de economato. La posición de la DGT que compartimos plenamente puede expresarse en dos proposiciones muy simples: primera, una actividad por la que el sujeto pasivo tiene la consideración de minorista (o bien esté acogido al régimen especial de la agricultura y ganadería o simplificado) no puede tener en ningún caso una actividad accesoria a la misma, ya que, conforme al artículo 34.2 a´) de la ley 20/1991, este régimen de la accesoriedad sólo es aplicable a las actividades diferenciadas. Y segunda, la consideración de accesoría de una actividad no puede traer

consigo una modificación de su propio régimen de sujeción o exención al Impuesto: por eso no puede, por ejemplo, existir una actividad accesoria de una principal exenta, que es lo que se plantea en esta consulta. Si se admitiese esta accesoriedad, se llegaría al absurdo -no admitido por la ley- de que una actividad sujeta, como ésta, por ejemplo, de cafetería, al considerarse accesoria de otra actividad exenta, como la de minorista, y tener que seguir el régimen de deducción de esta última (con un porcentaje de deducción cero), no podría deducir los IGIC´s soportados. Lo cual, sin duda, no es lo que establece la ley del Impuesto.

Por ello, en el supuesto de esta consulta, el servicio de cafetería no puede ser considerado en ningún caso como una actividad accesoria de la del comercio minorista, pues, como se ha dicho, esa accesoriedad no es posible en el IGIC. De ahí que las cuotas soportadas por la cafetería sean, como dice la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, plenamente deducibles, de acuerdo con los artículos 28.1 y 29.4.1º a) de la ley 20/1991, a efectos de determinar la cuota a ingresar por el Impuesto.

III. LAS OPERACIONES DE REPARACIÓN DE VEHÍCULOS EN EL IGIC

La delimitación jurídica de la operación de reparación a estudiar exige analizar un doble orden de consideraciones, dada la vaguedad de su ámbito objetivo.

La primera de ellas se refiere a la propia naturaleza de la operación empresarial. En un sentido amplio, cabría afirmar que nos encontramos ante una «ejecución de obras». Lo cual, en el IGIC, no supone evidentemente ninguna precisión conceptual, pues bajo esta noción se encuadrarían tanto las que se califiquen de entrega de bienes (que son las que tienen 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 veinte por ciento de la base imponible), como las que se consideran prestación de servicios, delimitándose estas últimas en sentido negativo como las que no se consideran entrega de bienes.

El que esto sea así no significa que carezca de sentido plantearse cuál es la verdadera naturaleza de esta operación, debiendo, por el contrario, esforzarnos por desentrañar su modo de ser. En nuestra opinión, las operaciones de reparación constituyen unas auténticas prestaciones de servicios, y más en concreto, unas ejecuciones de obras en sentido estricto, aunque se entreguen repuestos o recambios. Lo propio de una prestación de servicios es la realización de actos por encargo de otros. Y esto es lo que ocurre en las reparaciones de vehículos. Lo convenido con el taller es siempre el arreglo o reparación del vehículo; y a efectos de la naturaleza de la operación, pierde, en nuestra opinión, importancia los repuestos o recambios utilizados y puestos en el vehículo, tributando todo el conjunto (reparación y repuestos) como servicio por el concepto de ejecución de obra, según precisa correctamente la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias en esta contestación.

La segunda consideración se refiere al régimen de fijación de la cuantía de la obligación tributaria que se deriva de esta operación. El artículo 22.1 de la ley 20/1991 dice al respecto que «la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo». Por ello, en ésta que estamos examinando, la base imponible del IGIC devengado es siempre el total exigido por el taller por la reparación del vehículo. Lo que, en concreto, supone incluir en el importe de la contraprestación no solo los costes de la mano de obra, sino también la cuantía de los repuestos y recambios utilizados en el arreglo del vehículo, con independencia de que, como precisa la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, se individualicen estos costes en la factura.

Con todo, no obstante, debe insistirse en que el taller de reparación del vehículo debe siempre aplicar el tipo impositivo general del 5 por 100 a la base así determinada, y su importe repercutirlo al destinatario de la operación, quien está obligado a soportar la repercusión siempre que se ajuste a lo establecido en la ley 20/1991.

Dos precisiones finales deben añadirse:

- Primera, que la repercusión en el IGIC es, en nuestro ordenamiento, un derecho-deber del sujeto pasivo. Esto supone, en cuanto derecho, que el taller, por un lado, tiene la facultad de exigir del destinatario de la reparación el importe del IGIC «repercutido». Pero, por otro, al ser un deber, implica la imposibilidad de renunciar a dicho ejercicio, cualesquiera que sean las estipulaciones y acuerdos que existan entre el taller y el destinatario de la operación.

- Y segunda, las controversias que puedan surgir con relación a la repercusión del Impuesto tienen siempre naturaleza tributaria y son reclamables en vía económico-administrativa ante el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, como expresamente establecen el artículo 20.1.6º y la Disposición Adicional Décima de la ley 20/1991 (en la redacción de la ley 62/2003), al constituir la repercusión una relación jurídica plenamente insertada en la estructura del IGIC. Esta posibilidad de recurrir en esta vía la repercusión tiene, a nuestro modo de ver, una gran significación jurídica. Pues, de un lado, supone romper los esquemas conceptuales de Derecho Privado de los años setenta que entendían que la relación de repercusión era ajena al tributo. Y de otro, implica otorgarle un rango e interés general acorde con su evidente naturaleza tributaria, que es la que, en definitiva, permite dicha revisión económico-administrativa y consiguiente enjuiciamiento en vía contenciosa. Con ello se denota -y así lo ha destacado la doctrina- que el interés general o la necesidad social de que cada cual contribuya al gasto público según los criterios constitucionales, no son en absoluto ajenos a si la repercusión del Impuesto ha sido o no realizada de acuerdo con lo establecido en la ley 20/1991.

IV. LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994 Y LA

IMPORTACIÓN DE UN BUQUE EN CANARIAS

La importación de un buque con derecho a la exención del artículo 25 de la ley 19/1994, es una cuestión cuya problemática se halla íntegramente condicionada por los mismos requisitos que exige el propio artículo 25 para que un bien de inversión se considere exento.

No es posible detenernos aquí en el examen que hace la contestación a la consulta de la entrega del buque, pues al haberse realizado esta operación fuera de las Islas Canarias, la entrega queda no sujeta al IGIC sin ningún problema remarcable que añadir. En su lugar, parece preferible referirnos en estos comentarios a la cuestión siempre compleja de los requisitos para la aplicación de la exención del artículo 25 de la ley 19/1994 a la importación de un buque.

Quizá la mejor forma de analizar esta cuestión sea destacar que el artículo 25.4 de la ley 19/1994 establece expresamente que «las sociedades (…) importadoras de bienes de inversión deberán mantener como mínimo su domicilio fiscal o su establecimiento permanente en las Islas Canarias durante un plazo de cinco años a contar desde la fecha del inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión, y éstos deberán permanecer en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de cinco años, o su vida útil si fuera inferior, a contar desde la fecha del inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento».

Son, por tanto, al margen del domicilio fiscal o establecimiento en Canarias, dos los requisitos que la ley exige para que el bien de inversión pueda acogerse a la exención: a) el primero, que el bien permanezca en explotación durante un plazo mínimo de cinco años, o durante su vida útil si fuera inferior; y b) el segundo, que dicha explotación se realice en Canarias.

Aunque el primer requisito de la permanencia de la explotación no queda explicado en la contestación de una manera precisa y pormenorizada, parece claro que, en el supuesto de la consulta, no debe ser tampoco un hecho problemático. Pues, como bien afirma el Director General de Tributos, al realizarse la adquisición a través de un contrato de arrendamiento financiero en el que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra por parte del arrendatario, parece que el requisito de la permanencia en explotación del buque es una cuestión pacífica y que se cumple por la sociedad. Mucho más cuando ni siquiera existen en la consulta, según puntualiza el Centro Directivo, datos objetivos que contradigan la propia declaración del sujeto pasivo de su decisión de mantener en explotación el buque durante el plazo fijado en la ley.

Por lo que se refiere al segundo requisito de la permanencia física del buque en Canarias, la contestación de la Dirección General es mucho más precisa: para ser exacto, entiende que cuando el artículo 25.4 de la ley 19/1994 se refiere a Canarias está aludiendo al ámbito de aplicación del IGIC definido en el artículo 3.1 de la ley 20/1991. Y, por tanto, este ámbito espacial compren-

de también el mar territorial hasta el límite de las doce millas definido en el artículo 3 de la ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente. La consecuencia lógica de ello – como afirma el Centro Directivo- es que el espacio de explotación del buque aparece conformado por el espacio archipielágico, midiéndose el límite exterior a partir de las líneas de base rectas que unen los puntos extremos de las islas e islotes que componen las Islas Canarias, como ya expliqué en mi libro sobre el Impuesto General Indirecto Canario (CISS, Bilbao, 1995).

Por tanto, es claro que, para tener derecho a la exención, el buque debe navegar, como precisa la Dirección General de Tributos, dentro del ámbito archipiélago de las Islas Canarias. El artículo 25 de la ley 19/1994 es categórico en este requisito de la permanencia en explotación en Canarias. De ahí que si el buque no navegase en este espacio, estaría incumpliendo esta exigencia de permanencia en las islas y, por supuesto, a nuestro juicio, no tendría derecho a la exención. Obviamente, con esta doctrina, el Centro directivo no trata de «favorecer» o «beneficiar» un tipo de navegación; únicamente trata de precisar las exigencias del artículo 25 en estos casos, lo que le lleva a señalar que, para acogerse a la exención, el sujeto pasivo, en el momento de la importación, debe manifestar que el buque exclusivamente se pondrá en explotación para la navegación en el ámbito de las Islas Canarias.