DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Sección coordinada por

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

INTRODUCCIÓN

En esta sección de la revista se recoge la doctrina emanada de los diversos órganos administrativos, tanto estatales como autonómicos, vía contestaciones de consultas tributarias así como resoluciones de reclamaciones económico-administrativas, abarcándose en esta edición los criterios emitidos durante los meses de marzo a junio del ejercicio 2005, y ordenada en los siguientes apartados:

- Consultas de los tributos del REF evacuadas por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda: este apartado se subdivide en tres grupos, I. IGIC, II. AIEM, III. Incentivos fiscales contenidos en la Ley 19/1994, si bien en ocasiones no se muestra alguno de ellos, por no haber sido objeto de selección para su publicación ninguna consulta en la materia que se trate.

Las contestaciones seleccionadas en cada uno de los grupos mencionados se ordenan por diferentes conceptos, atendiendo a la cuestión principal sobre la que verse la cuestión planteada, y se facilita una clave sobre su contenido específico, a efectos de facilitar la localización e identificación futura de las mismas.

- 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 y se ordenan con parecido criterio que el indicado en el apartado anterior.

- Resumen de resoluciones del Excmo. Sr. Consejero de Economía y Hacienda relativas a los tributos del REF: este apartado complementa el apartado relativo a la doctrina emanada por las contestaciones a consultas tributarias evacuadas por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda, ordenándose ambos en idénticos grupos y conceptos y facilitándose asimismo una clave sobre su contenido

- 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 recoge un análisis independiente de la doctrina administrativa emanada de las contestaciones a consultas tributarias evacuadas por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda en el periodo abarcado por la sección, previa selección de las mismas atendiendo a su carácter novedoso, controvertido, o a la complejidad de la cuestión tratada.

CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA
(Desde marzo hasta junio 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: Asistencia Jurídica Gratuita

La prestación de Asistencia Jurídica Gratuita, independientemente de que se configure como un servicio obligatorio impuesto por Ley y retribuido con cargo a fondos públicos, es una prestación de servicio conforme al citado artículo 7.2.1º de la Ley 20/1991, prestada por los profesionales abogados y procuradores designados al efecto y por tanto sujeta al IGIC, al no estar dentro de los supuestos de no sujeción contemplados en artículo 9 de la misma Ley.

Es criterio de este Centro Directivo que la prestación de servicios de Asistencia Jurídica Gratuita, realizadas a través de los Colegios de Abogados y Procuradores por los profesionales personas físicas designados al efecto, en el supuesto de que no sea de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, es una prestación de servicio sujeta y no exenta del IGIC, con independencia de quien se haga cargo de la contraprestación, retribuida en parte con cargo a los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma Canaria y en parte por la Administración Corporativa constituida por los colegios profesionales de abogados y procuradores y no por el destinatario de la prestación del servicio, es decir, el beneficiario de la justicia gratuita, debiendo repercutirse el Impuesto al tipo impositivo general del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 18/05/2005)

B) Localización. Establecimiento permanente

Palabra clave: Arrendamiento de bienes muebles. Servicios de mediación

Antecedentes: La sociedad mercantil consultante tiene la intención de iniciar la actividad de "alquiler de fuentes de agua para el consumo humano", mediante distribución en alquiler a través de representante o distribuidores a comisión en las Islas Canarias, con arreglo a los siguientes hechos:

- La importación de las fuentes de agua es efectuada en todo caso por la entidad consultante.

- Los destinatarios de estos arrendamientos son empresarios. De acuerdo con el texto de la petición de consulta, no estamos ante contratos de arrendamiento-venta ni de arrendamiento con opción de compra, aunque pueda existir una entrega final del bien que es objeto de arrendamiento, que en todo caso es efectuada directamente por la entidad consultante sin que exista mediación de terceras personas. Se desprende de la consulta que la entrega de las fuentes de agua es una posibilidad que puede ofrecerse al arrendatario al final del contrato, al igual que se puede ofrecer continuar con el arrendamiento, es decir que no consta en el contrato de arrendamiento la opción de compra al final del período de arrendamiento, ni, por supuesto, existe cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

- No tiene intención de situar establecimiento permanente en Canarias y sólo funcionar a través de representantes o distribuidores.

Contestación:

- La importación de las fuentes de agua efectuada por la entidad consultante: Esta operación se encuentra sujeta al IGIC, conforme al artículo 4.2 de la Ley 20/1991, al tipo impositivo general del 5 por 100, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991 y Disposición Adicional Octava.Uno.3 del mismo cuerpo legal, siendo el sujeto pasivo el importador (entidad mercantil consultante), de acuerdo con el artículo 21 de la Ley 20/1991.

- Prestación de servicio de arrendamiento de las fuentes de agua prestado por la entidad consultante a favor de empresarios radicados en Canarias:

El artículo 7.2.2º de la Ley 20/1991 expresa que:

"2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(…)

2º.- Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresa o establecimiento, con o sin opción de compra.".

El artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador de las reglas de localización de las prestaciones de servicios, en su número 2.5º.A).j), señala que:

"5.º A) Los servicios que a continuación se relacionan se considerarán prestados donde radique la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente del destinatario de dichos servicios o, en su defecto, en el lugar de su domicilio, salvo cuando dicho destinatario esté domiciliado en un Estado miembro de la Comunidad Europea y no sea empresario o profesional o bien los servicios prestados no estén relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del mismo: (…)

j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los medios de transporte y los contenedores."

Por tanto, la prestación de servicio de arrendamiento de las fuentes de agua prestado por la entidad consultante, no radicada

en Canarias, a empresarios radicados en este territorio se encuentra sujeta al IGIC al tipo impositivo general del 5 por 100, conforme a lo dispuesto en el artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991 y Disposición Adicional Octava.Uno.3 de la misma Ley.

Respecto a quién tiene la consideración de sujeto pasivo por estas operaciones, debe distinguirse (art. 19.1 de la Ley 20/1991):

a) Si el empresario prestador del servicio (la empresa peninsular) se encuentra radicado en Canarias, éste tendrá la consideración de sujeto pasivo.

b) Si el empresario prestador del servicio (la empresa peninsular) no se encuentra radicado en Canarias y siendo el destinatario del servicio un empresario establecido en este territorio, se produce la inversión del sujeto pasivo en la persona del empresario destinatario del servicio.

A efectos de determinar si la empresa peninsular tiene establecimiento permanente o no en canarias, debe tenerse en cuenta lo señalado al efecto en el art. 17.1.2º de la Ley 20/1991:

"Si el sujeto pasivo ejerce su actividad con habitualidad y simultáneamente en las Islas Canarias y en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o bien en Terceros Países, se entenderán prestados los servicios donde radique el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de los mismos.

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. (…)"

Es decir, en el supuesto que el representante o distribuidor promueva y concluya contratos en nombre y por cuenta de la entidad consultante, se entenderá que la entidad consultante dispone de establecimiento permanente en Canarias en el lugar donde el agente preste el servicio de agencia, y tendrá tantos establecimientos permanentes como lugares donde los distribuidores o representantes autorizados para contratar en su nombre desarrollen su actividad profesional. En el supuesto de que al menos uno solo de los representantes o distribuidores pueda promover y concluir contratos en nombre de la entidad consultante, dispone de establecimiento permanente, con independencia de que el resto de representantes o distribuidores únicamente promuevan el acercamiento entre la entidad consultante y el empresario arrendatario.

- Servicios de mediación: deben diferenciarse tres supuestos

A) Existe un contrato de agencia, en los términos previsto en el artículo 1 de la Ley

12/1992, de 27 de mayo, sobre contratos de agencia, de tal manera que los representantes o distribuidores puedan promover actos u operaciones de comercio por cuenta del representado, es decir se limitan a buscar clientes:

El artículo 7.2.15º de la Ley 20/1991 establece lo siguiente:

"2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(…)

15º.- Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. (…)"

El artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador de las reglas de localización de las prestaciones de servicios, en su número 2.5º.A).l), señala que:

"5.º A) Los servicios que a continuación se relacionan se considerarán prestados donde radique la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente del destinatario de dichos servicios o, en su defecto, en el lugar de su domicilio, salvo cuando dicho destinatario esté domiciliado en un Estado miembro de la Comunidad Europea y no sea empresario o profesional o bien los servicios prestados no estén relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del mismo: (…)

l) Los de mediación y gestión en las operaciones definidas en los párrafos anteriores de este apartado, cuando el intermediario o gestor actúen en nombre y por cuenta ajena.

La carga de la prueba de la condición del destinatario incumbe al sujeto pasivo que preste el servicio."

La mediación en nombre y por cuenta ajena que efectúan los representantes o distribuidores es respecto a una operación de arrendamiento de bien mueble cuya regla de localización se encuentra regulada, como se ha citado anteriormente, en el artículo 17.2.5º.j) de la Ley 20/1991, es decir, en el mismo apartado que la regla especial contenida en la letra l) mencionada. Por ello, la prestación de servicios de agencia por cuenta ajena prestada por representantes o distribuidores radicados en Canarias a la entidad mercantil consultante no radicada en Canarias, respecto a un arrendamiento de bienes muebles (fuentes de agua) que esta última entidad realiza a favor de empresarios radicados en Canarias, se encuentra no sujeta al IGIC.

B) Existe un contrato de agencia, en los términos previsto en el artículo 1 de la Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre contratos de agencia, de tal manera que los representantes o distribuidores puedan promover y concluir actos u operaciones de comercio por cuenta del representado, es decir además de buscar clientes contratan con ellos en nombre del empresario representado:

Conforme al precitado artículo 17.2.5º.A).l) y j) de la Ley 20/1991 la prestación de servicios de agencia por cuenta ajena prestada por representantes o distribuidores radicados en Canarias a una entidad mercantil que actúa en Canarias a través de establecimientos permanentes, respecto a un arrendamiento de bienes muebles (fuentes de agua) que esta última entidad realiza a favor de empresarios radicados en Canarias, se encuentra sujeta al IGIC. Dicha prestación de

servicios tributará al tipo impositivo general del 5 por 100, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991 y Disposición Adicional Octava.Uno.3 del mismo cuerpo legal.

C) Fuera del marco legal de la Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre contratos de agencia, pueden los representantes y distribuidores actuar en nombre propio y por cuenta de la entidad consultante:

El artículo 7.2.15º de la Ley 20/1991 establece lo siguiente:

"2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(…)

15º.- Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios."

Como hemos visto anteriormente la prestación de servicios de arrendamiento de fuentes de agua cuando el destinatario de la prestación es un empresario establecido en Canarias, conforme a lo dispuesto al citado artículo 17.2.5º.A).j) de la Ley 20/1991, se encuentra sujeta al IGIC al tipo impositivo general del 5 por 100.

Por todo ello, cuando los representantes o distribuidores actúen en nombre propio y por cuenta de otro empresario, se entiende que reciben y prestan el mismo servicio. De acuerdo con lo expuesto, la entidad mercantil no radicada en Canarias presta a sus representantes o distribuidores que actúan en nombre propio un servicio de arrendamiento de fuentes de agua. No obstante, dado que la operación que nos ocupa está sujeta al IGIC, el empresario prestador del servicio no se encuentra radicado en Canarias y el destinatario del servicio es un empresario establecido en este territorio, se produce la inversión del sujeto pasivo en la persona del empresario destinatario del servicio, es decir los representantes o distribuidores, conforme al citado anteriormente artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991.

El devengo del IGIC correspondiente a esta operación de arrendamiento de bienes, de acuerdo con el artículo 18.1.e) de la Ley 20/1991, se producirá en el momento que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción

La base imponible de esta operación, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.6 de la Ley 20/1991, será la contraprestación del servicio concertado por el comisionista menos el importe de la comisión.

Por lo que se refiere a la prestación de servicio de arrendamiento de fuentes de agua efectuado por los representantes o distribuidores que actúan en nombre propio y por cuenta de la entidad consultante a favor de empresarios radicados en Canarias: dicha prestación de servicios se encuentra sujeta al IGIC conforme al artículo 17.2.5º.A.j) de la Ley 20/1991 anteriormente citado, tributando al tipo impositivo del 5 por 100, siendo el sujeto pasivo los representantes o distribuidores que actúan en nombre propio. La base

imponible será el importe de la contraprestación concertada entre el comisionista y el arrendatario de las fuentes de agua. Se devengará el IGIC, de acuerdo con el artículo 18.1.e) de la Ley 20/1991, cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

- Entrega de la fuente de agua por parte de la entidad consultante no radicada en Canarias a empresarios establecidos: Esta entrega de bienes se encuentra sujeta al IGIC, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.1 de la Ley 20/1991, que establece que las entregas de bienes se entenderán realizadas donde éstos se pongan a disposición del adquirente. La entrega tributará al tipo impositivo del 5 por 100, de acuerdo con el artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991 y Disposición Adicional Octava.Uno.3 de la misma Ley.

Respecto a quién tiene la consideración de sujeto pasivo por estas entregas, debe distinguirse (art. 19.1 de la Ley 20/1991):

a) Si el empresario prestador del servicio (la empresa peninsular) se encuentra radicado en Canarias, éste tendrá la consideración de sujeto pasivo.

b) Si el empresario prestador del servicio (la empresa peninsular) no se encuentra radicado en Canarias y siendo el destinatario del servicio un empresario establecido en este territorio, se produce la inversión del sujeto pasivo en la persona del empresario destinatario del servicio.

A efectos de determinar si la empresa peninsular tiene establecimiento permanente o no en Canarias, debe tenerse en cuenta lo señalado al efecto en el art. 17.1.2º de la Ley 20/1991, ya citado. (Contestación vinculante de fecha 1/03/05).

Palabra clave: Arrendamiento financiero

Se trata de una operación de arrendamiento financiero con opción de compra entre una entidad financiera y una Agrupación de Interés Económico con el objeto de la adquisición de un buque a un Astillero, existiendo simultáneamente un contrato de arrendamiento a casco desnudo, con opción de compra, entre la Agrupación de Interés Económico y el Armador, y manifestándose expresamente el compromiso, en ambos contratos y desde el momento de su formalización, del ejercicio de la opción de compra. Añadir que, en tanto se manifiesta que se procederá a la amortización fiscal del buque con anterioridad a la puesta en funcionamiento del mismo, se entiende que la formalización de los contratos se realiza temporalmente antes de dicha entrada en funcionamiento, y, consecuentemente, de la entrada del buque en las islas Canarias.

Partiendo de las premisas expuestas en el párrafo anterior, la existencia de compromisos de ejercicio de la opción de compra en ambos contratos con anterioridad a la entrada en funcionamiento del buque, y, por tanto, de la importación del mismo en las Islas Canarias, supondrá que dichas operaciones se localizan fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, y, consecuentemente, no sujetas al IGIC desde el punto de vista espacial. El hecho imponible de la importación del buque, con la entrada física del

mismo en el ámbito de aplicación del IGIC, deberá tener como sujeto pasivo necesariamente al adquirente del mismo, es decir, al armador en tanto ha manifestado con anterioridad el compromiso de ejercer la opción de compra del buque inherente al contrato de arrendamiento a casco desnudo. Todo ello con independencia de que la puesta a disposición material del buque se realice en el Astillero o posteriormente a la entrada del mismo en las Islas Canarias.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que no se encuentran sujetas al IGIC las operaciones resultantes de manifestar, desde el momento de la formalización de ambos contratos, el compromiso de ejercer la opción de compra inherente a una contrato de arrendamiento financiero entre una entidad financiera y una Agrupación de Interés Económico para la adquisición de un buque a un Astillero radicado en la Península Ibérica, y simultáneamente el compromiso de ejercer la opción de compra objeto de un contrato de arrendamiento a casco desnudo, con opción de compra, por parte de la citada Agrupación de Interés Económico y un Armador, y que se formalizan con anterioridad a la puesta en funcionamiento del buque y de su importación en las Islas Canarias. La posterior importación del buque en las Islas Canarias por parte del Armador, en calidad de adquirente del mismo en virtud de la existencia del compromiso previo de ejercer la opción de compra del contrato de arrendamiento a casco desnudo con la Agrupación de Interés Económico, estará exenta de IGIC en aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991 siempre y cuando se trate de un buque esencialmente afecto a la navegación marítima internacional, en los términos establecidos en la Disposición adicional duodécima.1, apartados primero y segundo de la Ley 20/1991, y se cumplan los requisitos previstos en los artículos 15.1 y 19 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre. (Contestación vinculante de fecha 31/03/05).

Palabra clave: Telemarketing

La actividad de telemarketing, consistente en la realización de un servicio de promoción que implica la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad, prestado por una entidad radicada en Canarias a un empresario radicado en Alemania se encuentra no sujeta al IGIC. En la factura que debe emitir la entidad radicada en Canarias no deberá repercutir el IGIC.

Si la entidad radicada en Canarias exclusivamente realiza la actividad de promoción y ésta actividad se encuentra no sujeta al IGIC, no tendrá obligación de presentar autoliquidaciones periódicas dado que no es sujeto pasivo de este tributo. Consecuencia de no tener la consideración de sujeto pasivo es la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. (Contestación vinculante de fecha 14/06/05).

C) Exenciones interiores

Palabra clave: Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación

La normativa reguladora de dicho impuesto, la Ley 20/1991, de 7 de junio, no contempla supuesto alguno de exención rogada del IGIC en la adquisición de bienes inmuebles por parte de Corporaciones de Derecho público. (Contestación vinculante de fecha 07/03/05).

Palabra clave: Servicios deportivos

Se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicios consistentes en servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén relacionados con dichas prácticas y sean prestados –entre otros sujetos- por federaciones deportivas.

La citada exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

Se incluyen en el concepto de federaciones deportivas, entre otras, a las Federaciones Deportivas Canarias a que se refiere el Capítulo III del Título V de la Ley 8/1997, de 9 de julio, Canaria del Deporte, sin que sea requisito previo el reconocimiento de dicha exención por parte de esta Dirección General de Tributos. (Contestación vinculante de fecha 20/06/05)

D) Devengo en operaciones interiores

Palabra clave: Ejecuciones de obras inmobiliarias

En las ejecuciones de obra de edificaciones, con o sin aportación de materiales, en que sean aplicables las normas de recepción de la obra a que se refiere el artículo 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, el devengo de las operaciones se producirá en el momento de la recepción de la obra. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, en el supuesto de recepciones parciales, o, por razones excepcionales de interés público, cuando se acuerde la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público, todo ello de acuerdo con lo previsto en el artículo 147 del mencionado Texto Refundido, también se producirá el devengo del IGIC.

Fuera del ámbito de la obra pública, en el contexto mencionado en el párrafo anterior, el devengo se entenderá producido en el momento en que se produce la puesta a disposición del cliente de las obras que se ejecutan conforme a las condiciones pactadas entre las partes y, en especial, cuando se produzca la recepción de la obra en la forma definida en el artículo 6.1 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, y se adjunte el certificado final de obra a que se refiere el número 2 del citado artículo.

Los criterios detallados con anterioridad para determinar el devengo del Impuesto serán aplicables tanto a las ejecuciones de obra que tengan la consideración de entregas de bienes como de prestaciones de servicio.

En el momento del devengo de la operación, es decir, de la puesta a disposición del bien resultante de la ejecución de obra, la base imponible se cuantificará de conformidad con lo establecido en el artículo 22 y siguientes de la Ley 20/1991, sin que mino-

ren la citada base imponible las retenciones en garantía que pudieran existir.

En el supuesto de la existencia de 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 satisfechos. Si dichos pagos anticipados son consecuencia de certificaciones de obra, el contratista deberá emitir factura en el momento de realizarse la operación, en este supuesto, en el momento del cobro que ha producido su devengo, sin que, a tal efecto, pueda considerarse como factura un documento anterior al devengo tal como la propia certificación de obra. La factura deberá reunir los requisitos previstos en el artículo 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y, entre otros, se consignará la fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de la expedición de la factura.

A efectos de determinar la cuantía del importe que se devenga con los pagos anticipados, se tendrán en cuenta los importes efectivamente percibidos, sin que se consideren a tales efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas en garantía. En el momento del cobro efectivo de dichas retenciones en garantía se entenderá producido un pago anticipado con los efectos de devengo del Impuesto anteriormente mencionados, si dicho cobro se produce con anterioridad a la realización del hecho imponible de la ejecución de obra.

En su caso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo contratante de la ejecución de obra nacerá en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, y sólo se podrá ejercitar dicho derecho cuando se esté en posesión del documento justificativo del mismo, en este supuesto, la factura original, todo ello de acuerdo con los artículos 32.1 y 31.1 de la Ley 20/1991. (Contestación vinculante de fecha 25/04/05)

E) Sujetos pasivos en operaciones interiores

Palabra clave: Contrato Administraciones Públicas

El artículo 17.2.1º de la Ley 20/1991 establece, con el carácter de regla especial de localización de las prestaciones de servicios a efectos del IGIC, que "los servicios directamente relacionados con inmuebles, incluso el alquiler de cajas de seguridad y la mediación en las transacciones inmobiliarias, se entenderán realizados en el lugar donde radiquen los bienes inmuebles a que se refieran". Conforme a dicha regla especial, ha de entenderse que la prestación de servicio consistente en la realización de una "Asistencia técnica para la redacción de los Proyectos de deslindes en tramitación en la Isla de Gran Canaria, t.m. de Gran Canaria, Mogán y Artenara" objeto de contratación por la Administración General del Estado se encuentra sujeta al IGIC, al entenderse realizada en las Islas Canarias. En el supuesto

de que el adjudicatario del servicio no se encuentre establecido en las Islas Canarias, se producirá la inversión del sujeto pasivo en la Administración Pública contratante, mientras el empresario o profesional no establecido deberá emitir una factura sin repercutir el Impuesto y haciendo constar que el sujeto pasivo de la operación es el destinatario.

La Administración Pública, sujeto pasivo del IGIC, emitirá una factura en la que se autorrepercutirá el Impuesto, con los datos previstos en el artículo 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, la cuota correspondiente de IGIC ha de entenderse incluida en el importe total contratado, que no podrá experimentar ningún incremento como consecuencia de la consignación del tributo devengado. (Contestación vinculante de fecha 20/05/05)

F) Tipos impositivos

Palabra clave: Revistas

La aplicación del tipo cero del IGIC exclusivamente se refiere a aquellas operaciones que tengan la consideración de entregas de bienes y, por el contrario, no es aplicable a aquellas otras que tengan la consideración de prestaciones de servicio.

Es criterio de este Centro Directivo que no es de aplicación el tipo cero del IGIC previsto en el artículo 27.1.1º.c) de la Ley 20/1991 a la operación consistente en la ejecución de obra de "diseño, proyección y elaboración de una revista trimestral" por tener la misma la consideración de prestación de servicios en el IGIC, siendo aplicable el tipo general del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 11/05/2005)

Palabra clave: Vehículos. Cambio clasificación

Será aplicable en el IGIC el tipo general del 5 por 100 a la importación de un vehículo que de acuerdo con la clasificación atendiendo al criterio de construcción del Anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, tenga la consideración de "Vehículos mixtos adaptables". Si dicho vehículo en el momento de la entrega se clasifica como "Turismo" tributará al tipo del 13 ó del 9 por 100 del IGIC, dependiendo de que dispongan, o no, de más de 11 CV fiscales, de conformidad con lo dispuesto en los Anexos I bis y II de la Ley 20/1991. Esta disparidad de tipos impositivos aplicables en la importación y en la entrega posterior, no obligará al sujeto pasivo importador a realizar una declaración de importación complementaria.

El cambio de clasificación del vehículo atendiendo al criterio de construcción del Anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, supone necesariamente un proceso de transformación (sea catalogado de fabricación, elaboración o manufactura) que implica que la entrega del vehículo no pueda realizarse en

el seno de una actividad comercial y por ende no pueda tener el sujeto pasivo la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC en el ejercicio de dicha actividad, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991.

Si el importador del vehículo tiene la consideración de comerciante minorista, tendrá derecho a solicitar la devolución del recargo del régimen especial de comerciante minorista devengado e ingresado por la importación del vehículo como consecuencia de que la entrega posterior del mismo no se realiza en el ámbito de una actividad comercial. Si el importador tiene la consideración de comerciante minorista tendrá obligación de abonar en todo caso el recargo del régimen especial de comerciante minorista, con independencia de que ya a priori pueda conocer que el vehículo importado va a ser objeto de transformación; en este último caso tendrá derecho a la devolución del recargo abonado. (Contestación vinculante de fecha 27/06/2005)

G) Importaciones de bienes

Palabra clave: Reimportación de vehículos

La reimportación en Canarias de un vehículo no afecto a actividades empresariales o profesionales y previamente exportado para ser objeto de reparación en la Península, operación gravada por un tributo idéntico o análogo al IGIC como es el IVA, está exento del IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.5 de la Ley 20/1991, como consecuencia de la imposibilidad del importador de deducir o solicitar la devolución del IVA al que quedaron gravadas las operaciones de reparación efectuadas en la Península.

No obstante, la reimportación en Canarias de un vehículo afecto a actividades empresariales o profesionales y previamente exportado para ser objeto de reparación en la Península no está exenta del IGIC, dado que el empresario o profesional importador puede deducir o solicitar la devolución del IVA soportado por la prestación de servicios de reparación como empresario o profesional no establecido en el ámbito de aplicación del IVA.

A la citada reimportación se le aplica la regla especial de determinación de la base imponible contenida en los artículos 26.3 de la Ley 20/1991 y 53.3 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, siendo el tipo impositivo aplicable el correspondiente a la importación del bien que se reimporta, y no a los trabajos concretos que se hayan realizado sobre el mismo, o los bienes que se le hayan incorporado fuera de Canarias, ya que el presupuesto consiste en la aplicación de una regla especial para la determinación de la base imponible del bien reimportado. Asimismo, como consecuencia de su incorporación a otro bien, los bienes y servicios incorporados han perdido su carácter independiente, pasando a formar parte de un bien principal, como es en este caso el vehículo en cuestión. En el caso concreto que nos ocupa, de conformidad con el artículo 27 y los Anexos I bis y II de la Ley 20/1991, el tipo impositivo a aplicar sería el del 9 por 100, si el vehículo contase con una potencia igual o inferior a 11 CV fiscales, el 13 por 100 si la

potencia fiscal del vehículo superase dicha cifra, o el general del 5 por 100 si, como consecuencia de lo dispuesto en el apartado 3º del número 1 del citado Anexo II de la Ley 20/1991, el vehículo reuniese las condiciones para ser exceptuado de la aplicación de dicho tipo incrementado del 13 por 100. (Contestación vinculante de fecha 31/03/05).

Palabra clave: Material promocional

La importación en Canarias de distinto material de uso promocional consistente en expositores para relojes y piezas decorativas que se acoplan a los mismos, así como los guantes, gamuzas y bandejas para exposición de relojes, no está exenta por aplicación de lo dispuesto en los apartados 16º al 19º del número 3 del artículo 14 de la Ley 20/1991, ya que el citado material no tiene la condición de muestras sin valor comercial, no va destinado a una exposición o manifestación y tampoco son objetos publicitarios propiamente dichos, ya que únicamente sería aplicable la exención del apartado 18º mencionado si los bienes no pudieran ser empleados en otros fines que en el de publicidad. Si a los bienes consultados se les eliminase la marca grabada respecto de la que efectúan promoción, podrían seguir siendo utilizados en las mismas condiciones y para las mismas finalidades a las que se destinaban con el grabado de la marca. (Contestación vinculante de fecha 27/06/05)

H) Régimen Especial Agricultura y Ganadería

Palabra clave: Ámbito subjetivo.Compensación

Los sujetos pasivos que pueden acogerse al régimen especial de agricultura y ganadería son los titulares de las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 55 de la Ley 20/1991 respecto de las operaciones no excluidas de la aplicación del mismo. No pueden acogerse al citado régimen, entre otras entidades, las sociedades cooperativas, al quedar expresamente excluidas por el mencionado artículo. Las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT), en la medida en que sean titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, y cumplan con los demás requisitos establecidos, podrán acogerse al régimen especial de agricultura y ganadería.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial percibirán de los empresarios o profesionales a quienes entreguen los productos naturales, o presten los servicios accesorios, un importe que, actualmente, en virtud del artículo 100 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario, es del 1 por 100 del precio de venta de los productos naturales o de los servicios accesorios, sin que se tengan en cuenta dentro de dicho precio ni los tributos indirectos que gravan dichas operaciones, ni los gastos accesorios y complementarios cargados separadamente al cliente. No están obligados a abonar la compensación quienes, a su vez, estén acogidos a este mismo régimen especial en el territorio de aplicación del impuesto y que utilicen los referidos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen

dicho régimen especial, así como los empresarios o profesionales que, en el territorio de aplicación del impuesto, realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto distintas de las enumeradas en el artículo 29, número 4, de esta Ley.

En el supuesto de entregas de bienes que vayan a ser objeto de exportación o envío fuera del territorio de aplicación del IGIC, por los propios sujetos acogidos al régimen especial, la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias será la encargada de hacer efectiva la compensación a los sujetos pasivos que hubieran efectuado las entregas de los productos naturales, o hubieran prestado los servicios, con destino fuera del territorio de aplicación del Impuesto. La devolución se efectuará en los términos previstos en el artículo 26 bis del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, siendo el modelo a presentar el 422.

Cuando los sujetos pasivos acogidos al régimen especial entreguen los productos que obtengan en sus explotaciones, o presten los servicios accesorios a los mismos, a sociedades cooperativas u otras entidades excluidas de la aplicación del régimen, para que éstas efectúen la comercialización de los productos, bien en las Islas Canarias, bien fuera de las mismas, percibirán de estas entidades la correspondiente compensación. Estas entidades emitirán y entregarán a los titulares de las explotaciones un recibo ajustado a lo dispuesto en el artículo 14.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. Las mencionadas entidades excluidas que reciban los productos para su comercialización tributarán en el régimen general del Impuesto, pudiendo, si se cumplen los requisitos establecidos con carácter general para la deducción, proceder a la deducción de las correspondientes compensaciones satisfechas, de conformidad con el artículo 58 de la Ley 20/1991. (Contestación vinculante de fecha 04/03/05)

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

A) Hecho imponible

Palabra clave: Buques

Se constituye el AIEM como un impuesto interior monofásico (que grava únicamente la fase de producción de ciertos bienes en las Islas Canarias), así como sus importaciones - con independencia que el bien importado se fabrique o no en Canarias - , y aplicable únicamente sobre una lista restringida de mercancías (las previstas en el Anexo IV de la Ley 20/1991), al contrario que el derogado APIC, que sujetaba la importación de todo tipo de bienes en las Islas Canarias. Respecto a las entregas interiores sujetas al AIEM, se encuentran exentas aquellas referidas a bienes incluidos en el anexo V de la citada Ley 20/1991. Las importaciones, o, en su caso, entregas interiores, de buques no se encuentran sujetas al citado

Impuesto al no incluirse dichos bienes en ninguna de las partidas enumeradas en el Anexo IV de la Ley 20/1991. (Contestación vinculante de fecha 31/03/05)

III. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Adquisición de bienes de inversión (articulo 25)

Palabra clave: Vehículo

El artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece la exención en el IGIC de las importaciones y entregas de bienes de inversión.

El apartado 7 del citado artículo 25 remite a la normativa del IGIC para determinar el concepto de bien de inversión. De esta forma el artículo 40.8 de la Ley 20/1991 define al bien de inversión como los "bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumento de trabajo o medios de explotación." El número 9 del citado artículo 40 delimita negativamente el concepto de bien de inversión, y entre otros supuestos, se aclara en el apartado 5º que no tendrán la consideración de bien de inversión "los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley"

El artículo 30.1.1º de la Ley 20/1991 expresamente establece que no podrán ser objeto de deducción "Las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de automóviles de turismo y sus remolques, (…), así como los accesorios, piezas de recambio, combustibles, carburantes y lubrificantes con destino a dichos vehículos y los demás servicios referentes a los mismos."

No obstante, se prevé que la anterior exclusión no se aplicará, entre otros supuestos, a una serie de vehículos según su destino, y que se enumeran a continuación:

a) Los destinados exclusivamente al transporte de mercancías.

b) Los destinados exclusivamente al transporte de viajeros mediante la contraprestación, con excepción de las cuotas soportadas por la utilización de dichos vehículos que no serán deducibles en ningún caso.

c) Los destinados exclusivamente a la prestación de servicios de enseñanzas de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los destinados por sus fabricantes exclusivamente a la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o promoción de ventas.

e) Los adquiridos por agentes comerciales independientes para destinarlos exclusivamente a sus desplazamientos profesionales.

f) Los adquiridos para ser utilizados exclusivamente en servicios de vigilancia.

g) En general, aquellos cuya utilización no dé lugar a la aplicación de lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, además, puedan considerarse afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior.

En consecuencia, con carácter general, al carecer del carácter de deducibles en el IGIC de las cuotas satisfechas en las entregas e importaciones de vehículos automóviles conforme al artículo 30.1.1º de la Ley 20/1991, los mismos no podrán tener la consideración de bienes de inversión ni, por tanto, acogerse a la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, salvo que, por el contrario, efectivamente no exista restricción respecto al carácter deducible de aquéllos.

Queda, como posible única causa excluyente de la restricción en el derecho a la deducción de las cuotas de IGIC de las adquisiciones o importaciones objeto de consulta, la prevista en la letra g) del art. 30.1.1º de la Ley 20/1991. Esta causa excluyente, se divide en dos componentes, que serían los siguientes:

1º Que su utilización no dé lugar a la aplicación de lo previsto en el artículos 26 y 27 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, es decir, que no constituya una retribución en especie, entendiendo que constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda, de tal modo que sólo procederá imputar al contribuyente una retribución en especie cuando éste tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines.

2º Que puedan considerarse afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley 20/1991.

El artículo 29 de la Ley 20/1991, en su número 6, dispone que "no se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional:

1º. Los bienes y derechos que se destinen a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos:

2º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

4º Los bienes destinados a la satisfacción de necesidades personales o particulares de

los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito, en los locales o instalaciones de la empresa, del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos."

En el vehículo de turismo objeto de consulta, su utilización para atención de la clientela "in situ" no permite acreditar que no exista un uso particular del empresario o del personal dependiente de los mismos o, al menos, que se tenga la facultad de disposición en dicho sentido. Una interpretación laxa de la anterior restricción, asumiendo que la mera manifestación de voluntad del sujeto pasivo de dedicar el vehículo exclusivamente a la atención de sus clientes, prácticamente imposibilitaría la comprobación por parte de la Administración. El sujeto pasivo no podrá acreditar, "a sensu contrario", en una hipotética actuación comprobatoria de la Administración Tributaria, y por cualquier medio admisible en derecho, la imposibilidad de destino para uso privado del vehículo de turismo, como pudiera ser, por ejemplo, el poder acreditar que mantiene inmovilizado el vehículo fuera de las horas habituales de trabajo.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que no es aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en la entrega de un vehículo de turismo, adquirido por una entidad que se dedica a la actividad de agencia de seguros, con el objeto de destinarlo en exclusiva para desplazarse y atender a sus clientes en el propio domicilio de éstos, tanto para la realización de pólizas, cobro de recibos como cobertura de siniestros en la medida en que el citado vehículo mantiene la facultad de disposición para usos particulares. (Contestación vinculante de fecha 27/06/05)

Palabra clave: Importación elementos separados integrantes de un bien de inversión

Con el objeto de precisar el alcance de la definición de bien de inversión a efectos del IGIC, cuestión especialmente controvertida en función de su relevancia para la aplicación del beneficio fiscal objeto de consulta, la doctrina de esta Administración Tributaria ha enumerado una serie de requisitos que permiten su delimitación, entre ellos es relevante apreciar el concerniente a la consideración unitaria del bien de inversión.

Dicho concepto unitario presenta especial claridad en la consulta efectuada con ocasión de la importación de tuberías, alambres y plásticos para la construcción de un invernadero, manifestando esta Administración Tributaria que para que un bien sea considerado como bien de inversión, debe reunir las características morfológicas y funcionales que permitan calificar al mismo como de inversión desde el mismo momento de su adquisición, y ser destinado directamente como instrumento de trabajo o medio de explotación, por lo que la adquisición de los bienes mencionados no estaría amparada en la exención contemplada en el artículo 25 de la Ley 19/1994 puesto que directamente no constituyen medios de explotación. No obstante, también es criterio de esta Administración Tributaria, la consideración de bien de inversión a aquellos bienes constituidos por elementos separables pero que están adaptados o se adapten mediante

operaciones de montaje y ensamblaje para constituir una unidad funcional y que su unión constituya un todo difícilmente vendible por elementos separados. De esto último se deriva la exención en el IGIC de las entregas de tuberías, alambres y plásticos destinados a la construcción de un invernadero, siempre y cuando cumplan los requisitos exigidos para su consideración como bien de inversión y se den las siguientes condiciones:

a) La entrega de los elementos separados debe ser a través de una sola operación y la expedición de una sola factura y su importe supere la cuantía de 3.005,06 euros.

b) En ningún caso, tendrán la consideración de bien de inversión la entrega de elementos separados, aunque su importe global supere los 3.005,06 euros, cuando se han producido entregas parciales anteriores, dado que esta entrega está considerada como un hecho imponible diferente a la primera entrega y prevalece el criterio de unicidad del bien de inversión. En este caso, las entregas parciales anteriores perderán su condición de bien de inversión y el transmitente estará obligado a la repercusión del IGIC al tipo impositivo correspondiente.

c) El adquirente deberá tener en su posesión un proyecto técnico de instalación que podrá ser exigido por el transmitente para la confirmación de su consideración como bien de inversión.

Los requisitos anteriores son plenamente extensibles al supuesto de las importaciones de bienes de inversión, es decir, deberá ser una única importación y se adjuntará a la correspondiente declaración de importación la factura en la que se incluya el bien de inversión, así como se acreditará la existencia de un proyecto técnico de instalación del citado bien.

Añadir que, en el supuesto de importaciones de bienes, el carácter unitario del bien vendrá reforzado en tanto que, tratándose de un bien desmontado o sin montar todavía, de acuerdo con la Regla 2.a) de las Reglas generales del Arancel de Aduanas Comunitario, la totalidad de los elementos del bien de inversión desmontado deben de clasificarse en la misma partida del artículo montado, el artículo completo o terminado, cuando se presente desmontado o sin montar todavía. Las mercancías se presentan en estas condiciones sobre todo por razones tales como las necesidades o la comodidad del embalaje, de la manipulación o del transporte. Para la aplicación de la Regla anterior, se considera como artículo desmontado o sin montar todavía, al artículo cuyos componentes deban ensamblarse, por medio de dispositivos de fijación (tornillos, pernos, tuercas, etc.) o por remachado o soldadura, con la condición, sin embargo, de que se trate solamente de operaciones de montaje. A este respecto, no se tendrá en cuenta la complejidad del método de montaje. Sin embargo, los componentes no pueden someterse a ninguna operación adicional de acabado para alcanzar el estado final. De la descripción aportada por el consultante y de la documentación adjunta es posible presumir el cumplimiento de la regla anteriormente descrita para la clasificación del bien de inversión en una misma partida arancelaria.

Describe el consultante el bien objeto de importación en los siguientes términos; "estructura de estantes con altillos y pasillos de circulación con sistema R 3000, cuya oferta integral y proyecto se adjuntan, por un valor de 77.911, 34 euros". Se desprende - del análisis de la documentación adjunta - que la estructura está compuesta de estanterías, altillos y pasillos de circulación, luminarias y material adicional. Se menciona igualmente que "la estantería sistema R3000 responde a un diseño de construcción autosustentable, basado en interconexiones"

Se desprende de la descripción del bien objeto de importación por el consultante que se trata de un sistema de estanterías que responde al requisito de unidad funcional propio de los bienes de inversión, al tratarse de un conjunto de elementos - estanterías, altillos y pasillos de circulación, luminarias y material adicional – cuya finalidad es constituir una estructura completa de almacenamiento en estantería autosustentable a instalar en una nave industrial, presentando una funcionalidad independiente a la de la propia nave industrial y no meramente accesoria a la misma.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que tiene la consideración de bien de inversión aquel descrito como una estructura de estanterías con altillos y pasillos de circulación con sistema R 3000, en función de una oferta integral y proyecto de instalación, por un valor de 77.911, 34 euros, formado por los elementos consistentes en estanterías, altillos y pasillos de circulación, luminarias y material adicional y será de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en su importación si el bien de inversión es objeto de una única importación, correspondiente a una sola partida arancelaria, y que incluya todos sus elementos integrantes, siempre y cuando el sujeto pasivo importador cumpla el resto de los requisitos exigidos en la aplicación del citado beneficio fiscal. (Contestación vinculante de fecha 09/05/05)

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 marzo hasta junio de 2005)

MARGARITA PÉREZ SANTANA
Inspectora de Hacienda del Estado

I. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Materialización de la RIC

Palabra clave: Plazo para invertir. Inversiones complejas

En varias ocasiones, principalmente a partir de la Consulta V0021/001 de 25/04/2001 (revista Hacienda canaria, nº 3, págs. 278-279), se ha pronunciado la Dirección General de Tributos sobre el plazo de materialización y de entrada en funcionamiento de los activos en el caso de inversiones complejas así, aunque la regla general es que antes de la finalización del plazo máximo de tres años contemplado en la norma legal los activos fijos han de cumplir las condiciones establecidas en ella, lo que exige su efectiva puesta en funcionamiento, ha de tenerse en cuenta que en ocasiones puede que resulte materialmente imposible la entrada en funcionamiento de los activos adquiridos en el plazo indicado por causas objetivas, lo que podrá ocurrir en proyectos de inversión que por su naturaleza o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción necesiten un plazo más amplio de construcción o de puesta en condiciones de funcionamiento. Este criterio se confirma en dos recientes consultas del citado centro directivo si bien se contiene en ellas una puntualización importante y novedosa: "debe precisarse que en estos supuestos únicamente servirán como materialización válida de la RIC aquellas inversiones realizadas efectivamente dentro del periodo legal de tres años exigido en el artículo 27.4 de la ley 19/94, a pesar de que no hayan entrado en funcionamiento en dicho plazo por las propias características del proyecto, como pueden ser las dimensiones o complejidad técnica de ejecución de éste." (Consulta V1280-05 fecha de salida 28/06/2005 y consulta V1209-05 con fecha de salida 23/06/2005). Es decir, según la DGT en el caso de inversiones complejas lo que se amplía realmente es el plazo de entrada en funcionamiento pero no el plazo de materialización o de realización de la inversión. La segunda de las consultas citadas aclara aún más esta puntualización al señalar que "atendiendo a la complejidad técnica de algunas inversiones es posible que un determinado proyecto de inversión cuya ejecución exceda del plazo máximo sirva para materializar la RIC, exclusivamente en cuanto a las inversio-

nes materializadas en dicho plazo, si bien, las sucesivas inversiones deberán efectuarse sin interrupciones anómalas imputables al sujeto pasivo, que no servirían a efectos de materialización de la RIC al haberse sobrepasado el plazo legalmente establecido." Además aclara la misma consulta que los retrasos en la ejecución material de un determinado proyecto de inversión debido a terceros, como contratistas y administraciones públicas no puede considerarse como motivo válido para ampliar el plazo legal de materialización de la RIC establecido en el artículo 27.4

Palabra clave: Activos fijos aptos

La consulta V0503-05 con fecha de salida 22/03/2005 aborda la posibilidad de materializar la RIC en la rehabilitación de un activo fijo poseído con anterioridad, en concreto de unos locales comerciales afectados por la riada de marzo de 2002 acaecida en Sta. Cruz de Tenerife. Ya en consultas anteriores, la DGT ha entendido que la inversión destinada a la rehabilitación de un activo que reúna las condiciones necesarias para ser considerada mayor valor del activo desde el punto de vista contable, se debe considerar adquisición de un activo nuevo y que, por tanto, no precisará satisfacer los requisitos exigidos para los activos usados. El aspecto novedoso de la consulta que ahora analizamos es que se admite que dicha inversión se realice por parte de la consultante mediante derramas satisfechas a la Comunidad de Propietarios del edificio donde se ubican los locales afectados, pero sólo en la medida que las derramas satisfechas por su propietario tengan como exclusiva finalidad la de rehabilitar sus propios locales. Por el contrario, no serán aptas para materializar la RIC las derramas satisfechas en el importe de éstas que se utilicen en la rehabilitación de zonas comunes u otras diversas del edificio no relacionadas directa y efectivamente con los locales comerciales.

Palabra clave: Activos inmateriales

La consulta V621-05 con fecha de salida 14/04/2005 analiza la cuestión de si constituye una inversión válida a los efectos de la RIC la adquisición por una o varias empresas de los derechos de propiedad sobre un programa informático consistente en un videojuego, para a continuación comercializar la licencia de uso del mismo por medio de un tercero, que sería el propio autor del programa. La DGT a la luz del apartado 4 del artículo 27, entiende que una determinada aplicación o programa informático será inversión valida de la RIC cuando se cumplan simultáneamente dos condiciones: 1ª) que desde un punto de vista contable el programa a adquirir tenga la condición de activo fijo inmaterial, para lo cual se remite a la normativa contable y 2ª) que dicho programa informático este situado o sea recibido en el archipiélago canario, sea utilizado en el mismo y sea necesario para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo, en concreto y tratándose de aplicaciones informáticas, que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en territorio canario.

En el supuesto planteado en la consulta, el titular de la RIC no va a utilizar el programa informático en sus actividades empresariales, sino que lo adquiere para que a continuación

gestione la comercialización de las licencias de uso del mismo el autor-cedente de los derechos de explotación, esto es, un tercero. Ante ello se concluye que no sería una inversión apta para materializar la RIC, por entenderse que no se cumple la segunda de las condiciones anteriormente citadas, esto es, que el programa adquirido no se explota ni se utiliza en las actividades empresariales desarrolladas por el sujeto pasivo que materializó la RIC en el mismo.

Palabra clave: Materialización indirecta

Consulta V0408-05, con fecha de salida 17/03/2005. En esta consulta se plantea de modo amplio la posibilidad de invertir las dotaciones a la RIC pendientes de materializar de una pluralidad de obligados tributarios (denominados en la consulta "inversores") en la suscripción de acciones de una sociedad X que sea la que realice la adquisición de los activos previstos en el apartado 4 del artículo 27. Esta sociedad X, invertiría, entre otros, en los siguientes activos:

• Infraestructuras públicas en Canarias, a través de la correspondiente concesión administrativa, que explotaría directamente o bien a través de su cesión mediante arrendamiento operativo a la concesionaria.

• Aeronaves, que realicen rutas dentro y fuera del archipiélago canario, siendo adquiridas las aeronaves mediante arrendamiento financiero con opción de compra y cediéndose simultáneamente en arrendamiento a compañías aéreas por un periodo de tiempo superior a cinco años.

• En buques dedicados al tráfico comercial o de pasajeros o bien para el mantenimiento del propio puerto, con una operatoria similar a la descrita para las aeronaves.

La sociedad X con el fin de atraer inversiones se plantea además garantizar la rentabilidad de sus accionistas estableciendo la posibilidad de que dichos inversores puedan vender sus acciones, fijando una opción de venta sobre las mismas, sin que ésta pueda ejercitarse antes de cinco años desde su adquisición.

La primera cuestión que aborda la consulta descrita es dejar claro que para que esta fórmula de materialización indirecta de la RIC sea válida, tiene que consistir en una verdadera participación en fondos propios de la sociedad X, y no una suscripción de pasivos financieros. Esta premisa, que ya dejaba sentada la DGT en su consulta V0224-04 de 25/10/2005, (revista Hacienda canaria, nº 11, págs. 191-192) se perfila y concreta más en esta consulta que ahora comentamos, señalando las diferencias fundamentales, desde un punto de vista jurídico mercantil, entre los títulos representativos de la participación en fondos propios y los pasivos financieros:

• La acción es parte alícuota de un capital social y atribuye a su titular derechos corporativos o de socio, mientras el pasivo financiero constituye un crédito y sólo confiere derechos de esta índole.

• El pasivo financiero nace para ser amortizado; la acción, no

• El pasivo financiero concede normalmente un interés fijo, independiente de los resultados prósperos o adversos de cada ejercicio social de la entidad emisora; la acción da

derecho a un dividendo variable, según los resultados de aquél.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 27.4 letra b), la materialización de la RIC debe realizarse suscribiendo acciones o participaciones directamente en la sociedad emisora de las mismas, sin que "en ningún caso pueda servir como alternativa de inversión válida para la RIC la suscripción de pasivos financieros o la configuración de dichas operaciones de financiación de forma que desvirtúen la naturaleza de las acciones como participación en fondos propios y las transformen de hecho en verdaderos pasivos financieros en poder de las entidades inversoras."

Por lo que se refiere a las inversiones realizadas por la sociedad X, podemos destacar los siguientes aspectos de la consulta:

• En cuanto a que la entidad participada se constituya en concesionaria o bien ceda los bienes necesarios para el ejercicio de la concesión a un tercero, la consulta se limita a remitirse a lo que dispone expresamente la letra a) del apartado 4 del artículo 27 sobre las concesiones administrativas ("se entenderán situados o recibidos en el archipiélago canario las concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias y las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago").

• En cuanto a la inversión en buques y aeronaves, la consulta matiza que si bien el artículo 27 establece claramente la regla de localización para entender situados en Canarias a los buques ("cuando tengan pabellón español y estén matriculados en Canarias o inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras"), no ocurre lo mismo con las aeronaves, para las que la norma sólo dice "cuando tengan su base en Canarias". Al no existir un concepto en la legislación aeronáutica de "base", la consulta da un concepto a la luz de los principios inspiradores del incentivo fiscal que representa la RIC para saber cuando una aeronave debe entenderse situada y utilizada en territorio canario:

- Estar inscritas en el Registro de Matrícula de Aeronaves y estar inscritas en el Registro Mercantil de alguna de las dos provincias canarias, haciéndose constar en ambas inscripciones que su "lugar de estacionamiento habitual" se encuentra en el archipiélago canario.
- Realizar en suelo canario sus reparaciones y revisiones periódicas obligatorias.
- El titular de su explotación debe tener su domicilio social o su centro de actividad en territorio canario.
- El mayor número de los vuelos que realice deben tener origen o destino en Canarias.

• En cuanto a la forma de adquirir los buques y aeronaves, el arrendamiento financiero es una fórmula válida para adquirir los activos en que se materialice la RIC, siempre que por las condiciones del contrato sea evidente el ejercicio de la opción de compra, condicionada al ejercicio efectivo de dicha opción.

• El problema radicaría en que, según se plantea en la consulta, una vez suscrito el correspondiente contrato de arrendamiento financiero, la sociedad X en algunos caso no procedería a la utilización directa de los bienes, sino que los arrendaría a otras sociedades y en este caso podría vulnerar lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 27, que impide ceder a terceros mediante arrendamiento financiero los activos en que se ha materializado la RIC. Por ello, la DGT concluye que en el supuesto de que las operaciones suscritas por la sociedad X con terceros puedan ser consideradas arrendamiento con opción de compra en las que, por las condiciones pactadas entre las partes, no existan dudas razonables de que se ejercitará dicha opción, no deberán ser tratadas a efectos de la RIC como cesiones de mero uso sino como operaciones que producen un resultado económico equivalente a la transmisión de la propiedad, y en consecuencia, infringirían lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 27 y no servirían como inversión válida a efectos de materialización de la RIC.

Palabra clave: Incumplimientos y regularización de la RIC

En la consulta V0979-05 con fecha de salida 01/06/2005 se plantea por parte de una determinada entidad que tiene dotada y pendiente de materializar la reserva para inversiones en Canarias, si a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, el resultado contable negativo obtenido se puede compensar con un ajuste extracontable positivo empleando la RIC pendiente de materializar. Ante esta cuestión, la cual es contestada por la Dirección General de Tributos según se dice expresamente "al margen de las cuestiones relacionadas de naturaleza contable", se contesta que la RIC sólo se podrá materializar en alguna de las alternativas establecidas en el apartado 4 del artículo 27 de la ley 19/94, entre las cuales no se menciona la compensación de resultados contables negativos obtenidos en un ejercicio posterior. En consecuencia en el supuesto de que la consultante utilice la RIC legalmente constituida, para compensar el resultado contable negativo del ejercicio, esto supondrá una disposición de la RIC para fines diferentes a los previstos y por lo tanto, de acuerdo con el apartado 8 del mismo artículo 27, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma, junto con los intereses de demora también previstos en el mismo 27.8.

RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL EXCMO. SR. CONSEJERO DE ECONOMÍA Y HACIENDA RELATIVAS A LOS TRIBUTOS DEL REF
(Desde marzo hasta junio 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: Subcontratación de servicios de montaje

La cuestión debatida y que se plantea consiste en determinar si, de acuerdo con la normativa del IGIC, "el reclamante" 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."

TERCERO: A instancia de la Administración tributaria, "el reclamante" identifica las operaciones que motivaron las facturas expedidas por la mercantil "X, S.L". –a través de las cuales se repercutían las cuotas de IGIC cuya devolución se pretende- en escrito presentado el día 12 de mayo de 2003, reflejando en el mismo que las operaciones en cuestión consistían en el montaje de los muebles que la entidad interesada vendía a sus clientes en Canarias.

Este modus operandi no puede, sin más, hacernos llegar a la conclusión de que "el reclamante" dispone en Canarias de un lugar fijo de negocios desde el que desarrolla su actividad. Antes al contrario; en la práctica mercantil, si un empresario o profesional no dispone en alguna localidad de la más mínima infraestructura que le permita –como en el caso que nos ocupa- ultimar la operación comercial iniciada –venta y posterior instalación-, es lógico pensar que encargue a otro empresario o profesional que sí disponga de los medios necesarios en dicha localidad para llevar a cabo las operaciones de montaje, sin que ello implique necesariamente la condición de "entidad establecida" en aquella. Distinto sería si, por ejemplo, la empresa vendedora utilizase algún local o almacén en las Islas Canarias donde quedaran depositadas las mercancías hasta su posterior venta, pues ello sí implicaría la existencia de un establecimiento permanente en los términos del artículo 17, anteriormente trascrito.

A esta misma conclusión llegó la Inspección de los Tributos en el acta núm. 1999/……, suscrita con la entidad reclamante el día 20 de diciembre de 1999, que de manera expresa se pronuncia por la inexistencia de establecimiento permanente en Canarias del sujeto pasivo. Partiendo de la premisa de que la Administración de Tributos Interiores no ha podido acreditar que las circunstancias fácticas y jurídicas tenidas en cuenta en el acta de referencia fueran distintas que las que concurrían en el 2001 –es decir, el año al que afecta la solicitud de devolución- no cabe sino aceptar la tesis de "el reclamante" sobre este particular." (Resolución 352/05, Reclamación 699/03/3)

B) Exenciones interiores

Palabra clave: Servicios de bromatología

La cuestión debatida y que aquí se plantea consiste en determinar si, a la luz de las razones aducidas por "el reclamante", la actividad consistente en el la realización de análisis clínicos bromatológicos se encuentra exenta de IGIC, o si, como sostiene la Administración tributaria, se trata de una actividad sujeta y no exenta del Impuesto. Pues bien, sobre este particular conviene tener presente lo que sigue:

"PRIMERO: El artículo 10. 1 de la Ley 20/1991, creadora del IGIC, en su apartado 3º, establece la exención del Impuesto para aquellas actividades consistentes en "la asistencia a personas físicas en el ejercicio de pro-

fesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el ordenamiento jurídico, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación del servicio."

SEGUNDO: La Bromatología, como expresamente reconoce la entidad interesada, es la Ciencia que estudia los alimentos desde todas sus vertientes: nutritiva, sensorial, higiénico sanitaria y químico analítica. La realización de análisis clínicos sobre los alimentos se encuentra, pues, amparado por este concepto.

TERCERO: Aduce la entidad interesada que, como tal, la Bromatología se relaciona directamente con la asistencia sanitaria relativa a la prevención de enfermedades, que redunda en última instancia en las propias personas físicas como destinatarias últimas de tal asistencia. Sin embargo, ello no es, ni puede ser, argumento suficiente como para pretender que la exención del IGIC pueda aplicarse a este tipo de actividad, y ello por dos razones fundamentales:

En primer lugar, porque la exención prevista en el artículo 10.1.3º de la ley 20/1991 afecta exclusivamente a las actividades consistentes en la asistencia sanitaria a las personas físicas: y es obvio, a la vista del concepto de Bromatología "supra" recogido, que el análisis clínico no se lleva a cabo sobre personas físicas, sino sobre alimentos. La propia interesada admite esta aseveración en las alegaciones vertidas en vía contencioso-administrativa –incorporadas por el Magistrado ponente al texto de la Sentencia-, al indicar que "... [Las actividades sanitarias en que consiste la Bromatología] tienen como últimos destinatarios a las personas físicas, y no a los alimentos en sí mismos considerados" (sic). Es evidente que del contenido del precepto invocado se desprende claramente que la exención únicamente puede predicarse de la asistencia sanitaria directamente prestada a las personas físicas, no a la que –como el caso que nos ocupa- de una manera indirecta redunda pueda alcanzar un objetivo similar.

En segundo lugar, porque lo que pretende la entidad reclamante es realizar una interpretación analógica de la exención prevista en el artículo invocado, en manifiesta colisión con lo dispuesto en el artículo 23.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria –actual artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria- prohíbe de manera expresa la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, o el de las bonificaciones o exenciones." (Resolución 283/05, Reclamación 9/01/3)

C) Tipos impositivos

Palabra clave: Equipamiento comunitario

La cuestión debatida y que aquí se plantea consiste en determinar si la ejecución de obra denominada "Campo de Fútbol Municipal Playa de Mogán" tiene la consideración de obra de equipamiento comunitario a efectos del IGIC. Pues bien, sobre este particular conviene realizar las siguientes precisiones:

"PRIMERO: El artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 citada establece la aplicación

del tipo cero del IGIC para las siguientes operaciones:

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

La construcción de edificios destinados al servicio público del Estado, de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones locales, de las Entidades gestoras de la Seguridad Social y de los Organismos autónomos dependientes de los mismos.

(…)."

SEGUNDO: El concepto de edificio aparece recogido en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991 como uno de los tipos de construcción que tienen la consideración de "edificación" a los efectos del Impuesto. Así, se considera edificio "toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica". Sin embargo, aunque todos los edificios se consideran edificaciones, el concepto de éstas es más amplio que el de aquellos, puesto que, como se ha indicado anteriormente, la relación de construcciones que tienen la consideración de "edificaciones" no se agota en el concepto de edificio: antes al contrario, también tienen la consideración de edificaciones "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) (…)
b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.
c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.
d) Los puertos, aeropuertos y mercados.
e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.
f) Los caminos, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.
g) Las instalaciones fijas de transporte por cable."

A la vista de lo expuesto, resulta evidente que la actividad cuya tributación aquí se plantea no se puede calificar como de equipa-

miento comunitario, y ello por dos motivos fundamentales: de un lado, porque no responde al concepto que de "edificio" proporciona el artículo 5 de la Ley 20/1991; de otro, porque el propio legislador establece una diferenciación entre lo que es un edificio y otro tipo de construcciones, como son las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones, aunque todos ellos queden incluidos en la definición de edificaciones."(Resolución 153/05, Reclamación 500/03/3)

E) Deducción y devolución

Palabra clave: Cuotas soportadas en la importación

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. Al amparo de dicho precepto, la entidad reclamante solicita la devolución de las cuotas de IGIC soportadas como consecuencia de la importación de aparatos de aire acondicionado, vendidos a la mercantil "X, S.A.", según factura expedida el 22 de mayo de 2002. Aduce "el reclamante", que las cuotas derivadas de las importaciones citadas -materializadas en las liquidaciones (…) y (…)- habían sido satisfechas por la Agencia Marítima "Z S.A.". quien, a su vez, le había trasladado su importe a través de la factura núm. (…), de 29 de mayo de 2002. Sin embargo, cabe rechazar la pretensión de la reclamante si tenemos presente lo que sigue:

"PRIMERO: El artículo 21 de la Ley 20/1991 antes mencionada, bajo la rúbrica "Sujetos pasivos en las importaciones de bienes", establece que son sujetos pasivos en las importaciones de bienes quienes las realicen, teniendo esta consideración de importador los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos, o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

SEGUNDO: Consta en el expediente fotocopia de los DUAs a los que correspondieron los números (…) y (…), en los que aparece como destinatario de la mercancía "X, S.A.", a quien –obviamente- la Administración de Tributos a la Importación practicó las liquidaciones derivadas de tales importaciones. Corrobora esta tesis la existencia de sendas cartas de pago en las que se consigna, como sujeto pasivo de las operaciones descritas, a "X, S.A.".

TERCERO: Carece de relevancia, a estos efectos, el hecho de que los tributos devengados como consecuencia de la entrada de los aparatos de aire acondicionado en Canarias fuesen satisfechos, en última instancia, por "el reclamante". En este sentido, el artículo 18 del Reglamento General de Recaudación –aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre- considera extinguidas las deudas tributarias cuando el pago de las mismas lo efectúa cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, sin que el

tercero que realice el pago quede legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que correspondan al obligado al pago. En otras palabras, que el pago de los tributos devengados a la importación efectuado por la entidad reclamante no la convierte en sujeto pasivo de tal importación.

CUARTO: El artículo 48 de la reiterada Ley 20/1991 establece, en su número 4, que a las devoluciones previstas para los no establecidos en las Islas Canarias les serán de aplicación las limitaciones y exclusiones del derecho a deducir previstas en la propia Ley. Así, el artículo 29 del citado texto legal prevé la posibilidad de deducir las cuotas de IGIC soportadas por repercusión directa en la adquisición de bienes o servicios y las satisfechas en las importaciones, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo o en el caso de la sustitución del sujeto pasivo ex artículo 25 de la Ley 19/1994. Pues bien, la inclusión de las cuotas de IGIC satisfechas por la Agencia Marítima "Z, S.A.". -como consecuencia de las importaciones llevadas a cabo por "X, S.A.".- en la factura que aquella emitió a la entidad reclamante, no encuentra acomodo en ninguno de los supuestos contemplados en el citado precepto ni, consecuentemente, habilitaría a esta última para deducirse dichas cuotas y a solicitar la correspondiente devolución." (Resolución 353/05, Reclamación 700/03/3)

Palabra clave: Facturas incompletas. Devolución no establecidos.

"Tanto el procedimiento como los requisitos que regulan las devoluciones a personas no establecidas en las Islas Canarias, se encuentran recogidos en el artículo 48 de la Ley 20/1991, así como en los artículos 10 y 11 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las Normas de Gestión, Liquidación, Recaudación e Inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo. Así indica los documentos que han de adjuntarse a la solicitud de devolución entre los que figuran "Los originales de las facturas y demás documentos justificativos del derecho a la devolución.". Estos últimos vienen recogidos en el artículo 31 de la Ley 20/91, encontrándose una vez más entre ellos "La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente" Estos requisitos vienen recogidos en el artículo 3 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, a cuyo tenor:

"Toda factura y sus copias o matrices contendrán, al menos, los siguientes datos o requisitos:

1. Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas será correlativa. Podrán establecerse series diferentes, especialmente cuando existan diversos centros de facturación.
2. Nombre y apellidos o denominación social, Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad

Económica Europea y domicilio, tanto del expedidor como del destinatario
(…)
3. Descripción de la operación y su contra-prestación total. (…)
4. Lugar y fecha de su emisión.

En cumplimiento de la citada normativa, la Administración de Tributos Interiores procede a estimar la solicitud efectuada por el interesado en cuanto a aquellas facturas realizadas con arreglo a derecho, rechazando las que no cumplen todos los requisitos. Esta falta de idoneidad de las facturas rechazadas es reconocida por el reclamante quién se limita a solicitar la posibilidad de aportar las facturas corregidas en esta instancia revisora. Es evidente que, de admitir esta posibilidad se conculcaría el procedimiento establecido para la devolución, y que en el cometido principal de este Órgano es, precisamente, revisar el acto impugnado, no suplir las competencias de los órganos de gestión. Pues bien, del análisis pormenorizado del expediente se desprende que la Administración tributaria obró con plena observancia del procedimiento reglamentariamente establecido para la devolución de las cuotas de IGIC, inadmitiendo aquellas facturas cuyo contenido no se ajustaba a la normativa vigente." (Resolución 158/05, Reclamación 390/03/3)

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

A) Tipos impositivos

Palabra clave: Suavizantes. Información Arancelaria Vinculante.

Como consecuencia de las importaciones llevadas a cabo por la entidad reclamante de mercancía consistente en suavizantes para el lavado, la Administración de Tributos a la Importación de Las Palmas practicó diversas liquidaciones en concepto de AIEM.

El origen de las liquidaciones citadas se encuentra en que, a juicio de la Administración tributaria, la mercancía importada –consistente en suavizante para el lavado- se encuentra descrita en la partida estadística 38.09 [Aprestos y productos de acabado, aceleradores de tintura o de fijación de materias colorantes y demás productos y preparaciones (por ejemplo: aprestos preparados y mordientes) de los tipos utilizados en la industria textil, del papel, del cuero o industrias similares, no expresados ni comprendidos en otras partidas], sujeta al tipo del 15 por 100 del AIEM, frente a lo defendido por la entidad interesada, que declaró a la importación un tipo de gravamen del 5 por 100 al encontrarse dicha mercancía, a su parecer, amparada en la partida estadística 34.02 [Agentes de superficie orgánicos (excepto el jabón), preparaciones tensoactivas, preparaciones para lavar (incluidas las preparaciones auxiliares de lavado) y preparaciones de limpieza, aunque contengan jabón, excepto las de la partida 3401].

Se formularon alegaciones por la entidad reclamante en los términos siguientes:

1º) Reitera la entidad reclamante el criterio sostenido ante la Administración de Tributos a la Importación en cuanto a la ubicación de los productos (suavizantes)

en la partida TARIC 34022090 –sujetos, por tanto al tipo de gravamen del 5 por 100 del AIEM-, por cuanto se trata de productos tensoactivos expresamente excluidos de la partida 38.09 como así se desprende del literal de la descripción utilizada para ésta: quedan excluidos, entre otros, "Los productos y preparaciones orgánicos tensoactivos, principalmente los adyuvantes de tintorería de la partida 34.02". En apoyo de su tesis, presenta fotocopia de los siguientes documentos:

A. Informe técnico elaborado el 2 de diciembre de 2004 por el Prof. Dr. (…) Catedrático de la Universidad Politécnica de Cataluña, a solicitud de "la reclamante" formulada el 30 de noviembre del mismo año, en el que, como resumen de su contenido, se indica que "el suavizante es un producto de carácter tensoactivo, que al ser absorbido por los materiales textiles (fundamentalmente algodón) produce notables cambios de las propiedades táctiles, mecánicas, funcionales y de aspecto de los mismos", concluyendo que "los productos comercializados por "la reclamante" constituyen una preparación tensioactiva auxiliar del lavado doméstico".

B. Informaciones Arancelarias Vinculantes con referencias ES-ADUANAS-2003-000445 y 000446, evacuadas el 25 de julio de 2003 por la Subdirección General de Gestión Aduanera del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (Agencia Estatal de la Administración Tributaria) atendiendo la solicitud formulada por "la reclamante" el 25 de abril del mismo año. En ellas se describe la mercancía objeto de las solicitudes como "preparación auxiliar para el lavado en estado líquido, de color azul y compuesta de esterquat, silicona antiespumante, colorantes, extractos vegetales, perfume, cloruro cálcico [esta sustancia, únicamente en uno de los productos] y agua". La partida estadística en las que se clasifican las mercancías es, en ambos casos, la 34022090.

2º) La clasificación de las mercancías se debe efectuar en base a las características objetivas y composición de las mismas. Así, en el etiquetado de los productos se refleja de manera clara que su composición se basa en tensoactivos catiónicos. A falta de prueba en contrario debe prevalecer esta información, como sostiene la doctrina y la jurisprudencia.

3º) En la partida 340220 se incluyen las "Preparaciones acondicionadas para la venta al por menor". Teniendo en cuenta que los suavizantes objeto de controversia se venden en envases cuya capacidad oscila entre 0,5 y 5 litros, es obvio que encajarían en dicha definición. La clasificación que pretende aplicar la Administración –esto es, la 38.09- es para productos utilizados en la industria textil, del papel, del cuero o industrias similares, cuyos destinatarios no son los mismos que aquellos para quienes van dirigidos los productos de la partida 34.02.

4º) Se alega, por último, la diferencia de criterio que existe sobre este particular en las Administraciones de Las Palmas y Santa Cruz de Tenerife.

"La cuestión debatida y que aquí se plantea consiste en determinar si -como sostiene la entidad reclamante- la partida estadística en la que cabe encuadrar a los suavizantes objeto de importación es la número 34022090 –a la que corresponde un tipo del gravamen del 5 por 100 del AIEM- de acuerdo con las Informaciones Arancelarias Vinculantes expedidas por el Departamento de AA e II de la Agencia Tributaria y el pronunciamiento emitido por el Prof. Dr. (…) o si -como postula la Administración tributaria- la importación de dicha mercancía debe tributar al tipo del 15 por 100 del AIEM por tratarse de productos encuadrados en la partida 38.09 del Arancel.

Ampara "la reclamante" su tesis en el alcance que tienen las Informaciones Arancelarias Vinculantes, cuyos efectos se extienden no sólo a quienes las solicitan, sino también a todas las Administraciones Públicas, como establece el artículo 12 del Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre de 1992. Por consiguiente –concluye-, el contenido de dicha información ha de entenderse directamente aplicable para la Administración canaria.

Sin embargo, esa línea argumental debe rechazarse si nos atenemos a lo siguiente:

PRIMERO: El artículo 12 del Código Aduanero, relativo a las Informaciones Arancelarias Vinculantes, establece en su apartado 2 que el contenido de aquellas referido a la clasificación arancelaria o al origen de una mercancía vinculará a las autoridades aduaneras frente al titular de la solicitud. Es decir, que el legislador comunitario no incluye entre las Administraciones vinculadas a todo tipo de Administraciones Públicas, sino únicamente a aquellas que participan de la naturaleza de "autoridad aduanera".

El concepto de "autoridad aduanera" aparece definido en el artículo 4 del Código Aduanero. En concreto, el apartado 4) del citado precepto entiende que responden a esa definición "… las autoridades competentes, entre otras cosas, para aplicar la normativa aduanera". Es obvio que, en el ámbito territorial español, esa competencia corresponde exclusivamente al Estado a tenor de lo dispuesto en el artículo 149.1.10ª de nuestras Carta Magna, lo que nos lleva necesariamente a la conclusión de que será la Administración del Estado –quien, por mor de su condición de autoridad aduanera, tiene atribuida la competencia para atender las solicitudes de información- la única que, en el territorio español, deberá ajustar su actuación en materia aduanera al contenido de tales informaciones.

SEGUNDO: El artículo 65 de la Ley 20/1991 –en la redacción proporcionada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social-, conceptúa al AIEM como "un impuesto estatal indirecto que contribuye al desarrollo de la producción de bienes en Canarias y que grava en fase única, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, la producción de bienes corporales y la importación de bienes

de igual naturaleza en este territorio". No se trata, por tanto, de un arancel aduanero stricto sensu, sino de un tributo que somete a gravamen, como una de las manifestaciones del hecho imponible, la importación de determinados bienes. Y, si bien la operación que origina el nacimiento de –según los casos- una deuda aduanera o la deuda tributaria en concepto de AIEM es la entrada de mercancía en un territorio determinado, no es menos cierto que las competencias para aclarar las dudas que se susciten en torno a la clasificación de la mercancía no corresponden al mismo órgano. Así, compete a la Subdirección General de Gestión Aduanera del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (Agencia Estatal de la Administración Tributaria) la emisión de una Información Arancelaria Vinculante, y a la Dirección General de Tributos de esta Consejería de Economía y Hacienda la facultad de contestar consultas en materia de AIEM.

A esta exégesis se alcanza si tenemos en cuenta lo establecido en la Disposición Adicional Décima, Tres, de la Ley 20/1991, de cuyo tenor literal se desprende, de forma clara e inequívoca, que la competencia para contestar las consultas tributarias relativas al AIEM formuladas al amparo del artículo 107 de la Ley General Tributaria de 1963 (artículo 88 de la Ley vigente) corresponde a los órganos de la Comunidad Autónoma de Canarias.

En este sentido, no puede inducirnos a error la genérica referencia a la aplicación supletoria -especialmente en materia aduanera- de las normas vigentes en el resto del territorio nacional, contemplada en la Disposición Adicional Cuarta de la reiterada Ley 20/1991. La falta de pronunciamiento expreso sobre la clasificación TARIC de la mercancía en cuestión por parte de la Comunidad Autónoma de Canarias no responde a su falta de competencia sobre el particular -lo que hubiera implicado la inmediata aplicación supletoria de las normas estatales-, sino única y exclusivamente al hecho de que no se formuló consulta por escrito ante el órgano competente de esta Comunidad Autónoma.

No por ello podemos obviar la importancia de una Información Arancelaria Vinculante en materia de clasificación de una mercancía cuya importación está sujeta al AIEM. Todo lo contrario; supone un elemento objetivo que, tanto por el órgano del que emana como por las características de sus destinatarios, habrá de ser tenido en cuenta por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias en la contestación a la consulta formulada, pero sin que el contenido de dicha Información Arancelaria Vinculante cercene su posibilidad de emitir un pronunciamiento distinto sobre lo consultado.

Sin perjuicio de lo anterior y aún en el supuesto de que se admitiera la tesis mantenida por la reclamante, en el sentido de que la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias quedaría sometida plenamente a los efectos de una Información Arancelaria Vinculante, sería igualmente rechazable este argumento para el caso que nos ocupa si examinamos los requisitos que, de acuerdo con el Código Aduanero Comunitario y el Reglamento (CEE) nº 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 2003, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación

de dicho Código, habrán de concurrir para que la información obtenida despliegue todos sus efectos jurídicos. Así, tanto del artículo 12.4 del primero de los textos normativos citados ("A partir de la fecha en que fuera emitida, la información vinculante tendrá una validez de seis años, en el caso de la información arancelaria, y de tres años en el caso de la información sobre el origen.") como de la redacción que presenta el artículo 10.2 del segundo ("Las autoridades aduaneras podrán exigir que el titular, en el momento en que efectúe los trámites aduaneros, indique a las mismas que se encuentra en posesión de una Información Arancelaria Vinculante para las mercancías que son objeto del despacho aduanero."), se desprende claramente que la eficacia de una Información Arancelaria Vinculante queda demorada a la fecha de su emisión, sin que pueda en ningún caso afectar retroactivamente a las importaciones efectuadas con anterioridad a dicha fecha.

Pues bien, las liquidaciones impugnadas traen su causa de otras tantas importaciones declaradas a lo largo del año 2002 y el mes de enero de 2003, mientras que las Informaciones Arancelarias Vinculantes con referencias ES-ADUANAS-2003-000445 y 000446, fueron evacuadas por la Subdirección General de Gestión Aduanera del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (Agencia Estatal de la Administración Tributaria) el 25 de julio de 2003, es decir, con posterioridad a las fechas en las que se presentaron a despacho las declaraciones (modelo D.U.A.) correspondientes a las citadas importaciones. Por tanto, sus efectos, de haber tenido alguno vinculante para la Administración canaria, no se hubieran extendido en ningún caso a las operaciones controvertidas.

Idéntica conclusión cabe obtener del informe evacuado por el Prof. Dr. (…), Catedrático de la Universidad Politécnica de Cataluña, cuya fecha de emisión -2 de diciembre de 2004- es posterior a la de las importaciones liquidadas.

Llegados a este punto, habida cuenta que la discrepancia entre ambas partes no se centra en la definición del producto –una y otra coinciden en identificarlo como suavizante para el lavado- y aclarada la competencia que tiene la Comunidad Autónoma de canarias para contestar consultas en materia de AIEM, únicamente resta por dilucidar en qué partida estadística –la defendida por la entidad reclamante o la sostenida por la Administración de Tributos a la Importación- encuentra mejor encaje la mercancía importada.

Para ello debemos acudir a las Reglas Generales para la interpretación de la Nomenclatura Combinada (NC) contenidas en el Real Decreto 1455/1987, de 27 de noviembre, por el que se aprueba el Arancel de Aduanas, acomodado al nuevo Arancel Comunitario. De manera específica, la Regla 3 establece la prioridad de la partida más específica sobre la más genérica, en aquellos casos en los que una mercancía pueda clasificarse en dos o más partidas. La aplicación de este criterio –que había sido ampliamente defendido por el Tribunal Supremo, entre otras muchas, en sentencias de 22 de mayo de 1991, 30 de marzo de 1992 y 11 de abril de 1994- será, por tanto lo que determine la par-

tida estadística que corresponda a los suavizantes para el lavado.

Las notas explicativas de cada una de las partidas TARIC 34.02 y 38.09 nos evidencian que, de ambas opciones, la más específica en el caso de los suavizantes para el lavado es la segunda, es decir, la 38.09. En efecto, las notas indican claramente que "Los productos y preparaciones destinados más específicamente a usos domésticos, tales como los suavizantes para textiles [el subrayado es propio], están también clasificados en la presente partida."

En consecuencia, si los suavizantes para el lavado se encuentran descritos en la partida 38.09, la importación de dichos productos está sujeta –como cabalmente entiende la Administración de Tributos a la Importación- al tipo de gravamen del AIEM del 15 por 100, tal y como establece el Anexo IV de la Ley 20/1991." (Resolución 100/05, Reclamación 346/04/3 y acumuladas)

B) Devolución

Palabra clave: Solicitud en plazo

"El reclamante" presentó declaración-liquidación (modelo 451) del AIEM correspondiente al cuarto trimestre de 2002 solicitando la devolución de cuotas soportadas del citado Arbitrio por importe de X euros.

La Administración tributaria elabora una propuesta de resolución en la que, entre otras cuestiones, rechaza como deducibles, cuotas soportadas a través de distintas facturas puesto que, al haber sido emitidas en trimestres distintos al declarado, no procedía incorporarlas a dicha declaración.

"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 las cuotas de AIEM correspondientes a las facturas desestimadas.

Pues bien, del análisis del precepto trascrito no puede desprenderse, como sostiene la Administración tributaria, que la referencia temporal que en el mismo se contiene pueda identificarse con el devengo de las operaciones sujetas, y ello por dos motivos fundamentales:

En primer lugar, porque el reiterado artículo 5 del Decreto 34/2002 menciona expresamente la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas soportadas, sin que pueda identificarse el momento en que se soporten efectivamente dichas cuotas con el devengo de las operaciones. A mayor abundamiento, dentro de los requisitos exigidos en el Decreto 34/2002 para poder ejercita el derecho a la devolución se encuentra la exigencia de aportar, junto con el modelo de solicitud, los originales de las facturas recibidas. Consecuentemente, es a partir de la recepción de la factura cuando su destinatario puede solicitar la devolución, no antes.

En segundo lugar, porque una exégesis en contrario nos llevaría al absurdo de admitir que sería la decisión del sujeto pasivo obligado a repercutir la que determinara el derecho que asiste al repercutido a obtener la devolución de las cuotas soportadas, simplemente con el envío de la factura en trimestre distinto del que corresponde a su fecha de expedición. Piénsese en aquellos supuestos en los que –como en el caso que nos ocupa- la factura se expida el último día del trimestre natural, y su recepción por el destinatario se produzca con posterioridad al día 20 del mes siguiente, es decir, una vez concluido el plazo para la presentación del modelo 451 referido al trimestre en que la factura fue emitida.

Procede pues, la devolución de las cuotas de AIEM de las facturas rechazadas." (Resolución 162/05, Reclamación 541/03/3)

II. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Adquisición de bienes de inversión (articulo 25)

Palabra clave: Utilización inmediata del bien

"El reclamante" impugna el acta 2003/… extendida en el curso de las actuaciones inspectoras seguidas con el misma referidas a la compraventa efectuada el 9 de noviembre de 2000 de un trozo de terreno situado en el término municipal de Arico, documentada en escritura pública, en relación al Impuesto General Indirecto Canario. El acta en cuestión, contenía una propuesta de liquidación provisional que trae su causa de la indebida aplicación de la exención del citado impuesto prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, toda vez que la finca adquirida había sido posteriormente vendida por "el reclamante" a la entidad "X" (concretamente el 17 de enero de 2002) sin que en ningún momento anterior a la fecha de su venta hubiera sido puesto en explotación, lo que, a juicio de la Inspección, implicaba que dicho inmueble no había alcanzado el carácter de bien de inversión necesa-

rio para que la exención citada desplegara toda su eficacia.

Las alegaciones formuladas por la entidad reclamante en lo que afecta a la resolución dimanante del acta 2003/…., se refieren exclusivamente al cálculo de los intereses de demora, manifestando "el reclamante", de forma implícita, su conformidad con la cuota tributaria.

Aduce la entidad reclamante, como motivo de la nulidad de los intereses de demora que postula, el argumento de que el elemento teleológico que anima dichos intereses no es otro –como reiteradamente ha señalado el Tribunal Supremo- que el meramente compensatorio, y, puesto que las cuotas de IGIC producto de la sustitución del sujeto pasivo efectuada en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, son deducibles en el mismo período en que se soportaron, no se ha producido ningún perjuicio económico para el Tesoro Público o, de haberse incurrido en mora, el retraso únicamente puede contabilizarse desde la adquisición del bien hasta su posterior venta en enero de 2002, puesto que, en ese mismo momento, se devengó el impuesto y nació el derecho a deducir la cuota correspondiente.

"Sin embargo, el razonamiento esgrimido por "el reclamante" incurre en un error: efectivamente, las cuotas soportadas por medio del mecanismo de la sustitución del sujeto pasivo son deducibles, pero no en todos los casos; será necesario, además, que se cumplan todos los requisitos previstos en la Ley 20/1991 para que tal deducción pueda llevarse a cabo. Así, el artículo 28 del citado texto legal establece en su número 1 lo siguiente:

"1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."

Partiendo, entonces, de la premisa de que el terreno en cuestión fue adquirido en noviembre de 2000 y transmitido en enero de 2002, sin que en ningún momento se hubiera puesto en explotación por parte de "el reclamante" –lo que, precisamente, llevó al inspector a no admitir que dicho bien participara de la naturaleza de los bienes de inversión, como se recoge en el acta 2003/….-, es evidente que se ha incumplido uno de los requisitos necesarios para que la cuota resultante de la operación fuera deducible, cual es la necesidad de que el bien se hubiera utilizado en la realización de operaciones sujetas al IGIC o en las demás relacionadas en el artículo 29.4 de la Ley 20/1991.

En consecuencia, si la cuota que debió ingresar la entidad interesada no era deducible, es obvio que se ha producido un perjuicio económico para la Administración cuya compensación debe llevarse a cabo mediante el cobro de los correspondientes intereses de demora, como efectivamente hizo la Inspección de los Tributos en la reso-

lución impugnada." (Resolución 76/05, Reclamación 395/04/3)

Palabra clave: Sustitución del sujeto pasivo

Con fecha 19 de septiembre de 2003, la Inspección de los Tributos extendió el acta 2003/… como consecuencia de las actuaciones seguidas con la mercantil "la reclamante", referentes al periodo 1999 a 2000 del IGIC. Concretamente, las actuaciones se centraban en el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley 19/1994 para que operara la exención del IGIC, con motivo de la adquisición, por parte de la mencionada entidad, de una finca situada en el término municipal de Yaiza (Lanzarote), mediante compraventa a la entidad "X, S.A.". formalizada en escritura pública. El acta de referencia contenía una propuesta de liquidación provisional al entender la Inspección que el bien adquirido no participaba de la naturaleza de los bienes de inversión, puesto que en ningún momento había sido objeto de explotación, ni había generado ingreso alguno.

Puesto el expediente de manifiesto, presenta alegaciones la entidad interesada en los siguientes términos:

1. La finca adquirida a "X S.A." fue aportada a la mercantil "V, S.L". en fecha 13 de enero de 2000, recibiendo a cambio un número de participaciones de esta sociedad. Dicha aportación se acogió al régimen especial contemplado en el Título VIII, Capítulo VIII, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, entre cuyas notas características se incluye la obligación que incumbe a la entidad adquirente de asumir el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente. De igual modo, dentro de los requisitos exigidos por el artículo 27 de la Ley 19/1994 para poder acogerse a la Reserva para Inversiones en Canarias se encuentra la obligación de mantener los elementos adquiridos con cargo a dicha reserva durante un plazo de cinco años como mínimo –o durante su vida útil, si ésta fuera inferior-, con la salvedad, entre otras, de que la operación se enmarque dentro de la reestructuración empresarial a que hace referencia el Título VIII, Capítulo VIII, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

   En consecuencia, resulta evidente que "V, S.L.", asumió la posición de "la reclamante" en lo que al cumplimiento de los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994 se refiere.

2. Imposibilidad sobrevenida de explotar la finca en cuestión por causas ajenas a la voluntad de "la reclamante", por cuanto el Cabildo de Lanzarote había acordado suspender temporalmente el procedimiento de aprobación, modificación y revisión del Plan Especial del Centro de Interés Turístico Nacional Montaña Roja, fase 2ª, sector 86, en el cual se encuadra la finca adquirida, decisión que fue objeto del per-

tinente recurso. Dicho acuerdo suponía la suspensión de toda actividad de explotación inmobiliaria, lo que ocasionó a "la reclamante" un perjuicio económico del que no se ha podido recuperar.

"Que la cuestión debatida y que aquí se plantea consiste en determinar si, dentro de los requisitos exigidos por el artículo 25 de la Ley 19/1994 para que resulte exenta del IGIC la adquisición de bienes de inversión, se encuentra, como aduce la Inspección de los Tributos, la necesidad de que el bien de inversión adquirido sea utilizado inmediatamente como instrumento de trabajo o medio de explotación. Pues bien, sobre este particular conviene tener presente 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. (...)"

SEGUNDO: El concepto de bien de inversión aparece definido en el artículo 40, apartados 8 y 9, de la Ley 20/1991, a cuyo tenor:

"8. A los efectos de este Impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un perí-

odo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

9. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1º.- Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.
2º.- Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.
3º.- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
4º.- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
5º.- Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley.
6º.- Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas."

TERCERO: Del ejercicio de integración que es preciso llevar a cabo con los preceptos parcialmente transcritos, 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 reclamante" en tanto en cuanto pueda utilizarse para la finalidad con la que se adquirió o se decida darle un destino diferente. Sin embargo, es evidente que esta circunstancia no concurre en el expediente analizado, puesto que –tal y como expresamente reconoce la representación de la interesada- el bien adquirido el 28 de mayo de 1999 fue aportado el 13 de enero de 2000 –es decir, sin que hubiera transcurrido el preceptivo plazo de un año a que hace referencia el apartado 8 del artículo 40 Ley 20/1991- a "V, S.L." a cambio de participaciones de esta sociedad. Lógicamente, desde el momento en que se realizó dicha aportación –conceptuada como "entrega de bienes" por el artículo 6.2.5º de la Ley 20/1991- ya no sería "la reclamante" quien hubiera podido explotar la finca, sino que dicha facultad habría correspondido a su nuevo propietario. El hecho de que la normativa del Impuesto sobre Sociedades admita –en los supuestos de reestructuración empresarial- la transmisión de los beneficios fiscales, con la obligación de asumir el cumplimiento de los requisitos que determinaron su aplicación, no puede llevar a la conclusión de que dicha medida sería trasladable al ámbito del IGIC, puesto que la normativa de este impuesto no prevé nada en este sentido, ni podemos realizar una interpretación analógica como pretende "la reclamante" habida cuenta la prohibición expresa recogida tanto en el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria de 1963 ("No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones") como en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que derogó la anterior.

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.

A mayor abundamiento, en el propio escrito de alegaciones (página 9, tercer párrafo) se reconoce expresamente que "la reclamante" gozaba de la pertinente licencia de construcción con anterioridad a la fecha en que se suspendió cualquier actuación de explotación inmobiliaria, sin que en ningún momento hiciera uso de tal licencia." (Resolución 395/05, Reclamación 279 y 280/03/3)

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 marzo hasta junio 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.

I. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Rentas excluidas del beneficio fiscal

En el número 8 de la revista incluimos en esta misma sección la primera resolución del TEAC en la que confirmaba el criterio ya reiterado del Tribunal Regional en cuanto que deben excluirse de la base de cálculo de la RIC los beneficios no procedentes de la realización de actividades económicas en Canarias, en concreto la resolución de fecha 27 de febrero de 2004 (nº reclamación 00/1879/2003) dejaba fuera de dicho incentivo fiscal los beneficios procedentes de ingresos financieros. Pues bien, dicho criterio se ha reiterado en resoluciones posteriores del TEAC referidas a otras rentas no procedentes de actividades económicas. En concreto, las resoluciones de 17 de marzo de 2005 dictadas en reclamaciones 1332/2002 y 3953/2003 excluyen de la aplicación de la RIC a los beneficios obtenidos por la cesión de la explotación de apartamentos integrados en un complejo turístico al no contar la entidad cedente con una estructura empresarial mínima para que se pueda considerar que realiza una actividad económica o empresarial, esto es, "la existencia de una organización autónoma de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, lo que, no resulta probado en el presente supuesto en el que el sujeto pasivo ni dispone de un local propio o arrendado desde el que ejercer su actividad, ni cuenta con perso-

nal empleado para el ejercicio de la que sostiene ejercer."

Limites cuantitativos. Dotación máxima de la RIC. La RIC en los pagos fraccionados

El TEAC en resolución de fecha 8 de abril de 2005 (nº de reclamación 3776/2001) conociendo en única instancia contra acuerdo de la Oficina Nacional de Inspección de la AEAT que denegaba la solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2000, viene a coincidir con el criterio manifestado en varias resoluciones por el TEAR de Canarias (revista Hacienda canaria, nº 7, pág. 193) al afirmar que la RIC debe tenerse en cuenta en el cálculo de los pagos fraccionados incluso para ejercicios anteriores a aquel en el que ya fue aplicable la nueva DA 16ª de la LIS, añadida por Ley 23/2001 de 27 de diciembre (ejercicio 2002), que estableció expresamente tal posibilidad.

Requisitos formales en la dotación

El Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de fecha 19 de mayo de 2005 (nº reclamación 424/02) confirma el criterio que el Tribunal Regional ya ha sentado en varias de sus resoluciones en cuanto a la necesidad de que conste la cuenta de Reserva para Inversiones en Canarias en el balance de la entidad para que pueda aplicarse el beneficio fiscal negando que se trate de un requisito formal sin trascendencia, así afirma expresamente: "si el contribuyente quiere acogerse a este beneficio fiscal, por mandato de la ley 19/1994 debe cumplir todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 27, entre los que figura la constitución en el pasivo del Balance de una cuenta de reservas indisponibles, lo que a su vez implica que ésta se contabilice correctamente. La Inspección ha probado que la sociedad no ha destinado ninguna cantidad a la Reserva para Inversiones en Canarias, ya que esta Reserva no se constituye mediante su inclusión como reducción de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, sino que se ha de constituir previamente en el pasivo del Balance, de forma separada y con título apropiado, para poder reducirse de la base imponible el importe correspondiente a la dotación realizada. Al no haberse dotado, no es posible beneficiarse de la reducción de la base imponible. Lo que para la recurrente es un requisito meramente formal es, en realidad, el presupuesto de hecho necesario para obtener el trato fiscal más favorable regulado en este artículo."

Materialización de la RIC. Materialización indirecta en actividad de arrendamiento

El Tribunal Central en su resolución de 6 de mayo de 2005 (nº de reclamación 1186/02) no admite la materialización indirecta de la RIC de una entidad que suscribe acciones de otra al no entenderse que esta segunda destina los activos adquiridos a la realización de una actividad económica. En concreto la entidad emisora de las acciones se dedica a la autoconstrucción de apartamentos con destino a la explotación turística, sin embargo la gestión de la explotación de dichos apartamentos los cede a una tercera por lo cual es necesario entrar a calificar si dicha actividad de arrendamiento se realiza con carácter empresarial.

En el caso examinado por el Tribunal, la titular de los inmuebles son cedidos a una tercera que es la que contrata el personal necesario y el resto de los elementos necesarios para realizar la explotación turística, limitándose la cedente a percibir el precio pactado por la cesión. Por ello el Tribunal entiende que el arrendamiento no se ejerce con carácter empresarial pues carece de una organización autónoma de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, al no disponer ni siquiera de un local propio o arrendado desde el que ejercer su actividad, ni contar con personal empleado para el ejercicio de la que sostiene ejercer.

II. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

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

En el número 12 de la revista hicimos referencia en esta misma sección a dos resoluciones del TEAR (resolución de 28/09/2004, nº de reclamación 38/1108/03, y resolución de 28/10/2004, nº de reclamación 38/1892/03),en las que se excluía de la base de cálculo de la RIC el 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, dado que ello suponía 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.

Pues bien, en la resolución de 30 de marzo de 2005 (nº de reclamación 38/1718/02 y acumulada 38/1719/02) rechaza también el Tribunal que pueda dotarse RIC sobre un beneficio procedente de la venta de acciones aunque el motivo no es sólo considerar que procede de activos financieros no afectos a actividad económica alguna sino también, y esta es la novedad, porque coincide con la Inspección en que tales beneficios no pueden considerarse obtenidos en Canarias. La operación consiste en la venta de unas acciones de una sociedad domiciliada en España, aunque fuera del territorio canario. Dichas acciones son adquiridas por la propia sociedad emisora de los títulos como autocartera, reduciendo posteriormente capital con aplicación de las reservas correspondientes, reservas que habían sido generadas como consecuencia de dividendos repartidos por una sociedad residente en Holanda y cuyo capital estaba suscrito íntegramente por la sociedad española. En este caso la exclusión de la base de cálculo de la RIC, como hemos dicho antes, no se debe sólo a que se trata de un beneficio no procedente de activos afectos a actividad empresarial alguna, sino también y principalmente porque no se considera obtenido en Canarias. Esta extraterritorialidad es la que justifica que se sancionara en el expediente de inspección y que el Tribunal mantuviera dicha sanción.

Límites cuantitativos. Dotación máxima de la RIC

En el número 8 de la revista incluimos en esta misma sección la resolución de 26 de

noviembre de 2003, nº de reclamación 35/00074/02, en la cual, entre otras cosas, se dejaba claro que para calcular la RIC máxima había que resolver un sistema de ecuaciones en el que el resultado contable dependerá del gasto por Impuesto sobre Sociedades devengado y éste dependerá de la RIC dotada. Sendas resoluciones de 29 de junio de 2005 dictadas en reclamaciones nº 38/65/04 y acumuladas y en la nº 38/66/04 y acumuladas, insisten en la misma idea anterior señalando que "la fórmula empleada por la Administración resulta correcta dado que el beneficio distribuible siempre es el beneficio antes de impuestos (resultado contable, más importe contabilizado como gasto por el Impuesto sobre Sociedades) al que se debe restar el Impuesto sobre Sociedades (IS) por ser un gasto contable. En cuanto al IS, este será el 0.35 del beneficio antes de impuestos, después de haberle sumado o restado las diferencias permanentes, entre las que se encuentra (restando) la propia reserva para inversiones, descontándose, después de aplicado el tipo/s de gravamen, las deducciones y bonificaciones si las hubiere. La novedad de las resoluciones citadas, no es ya la regularización en la cuota en sí, sino que mantiene la sanción impuesta por la Administración Tributaria al entender que no existe una interpretación razonable al calcular la dotación máxima a la RIC sin tener en cuenta el gasto por el Impuesto sobre Sociedades.

Requisitos formales en la dotación

Resolución de 27 de abril de 2005 (nº de reclamación 38/1893/02 y acumulada 38/1894/02). Aunque el Tribunal ya ha manifestado en numerosas ocasiones que no se puede acordar "a posteriori" en el procedimiento inspector la aplicación de la RIC, por constituir la misma una decisión libre de la sociedad a adoptar en determinados plazos por la Junta General de accionistas en aplicación del resultado obtenido en el ejercicio y con unos requisitos formales en cuanto a la adopción del propio acuerdo y su contabilización, "también lo es que tal se predica en cuanto que la decisión de dotar a la reserva no fuera tomada y ejecutada en tiempo y forma". En el expediente en cuestión la sociedad había procedido a dotar y contabilizar la RIC en sus balances aunque no había reducido la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente ya que habían aplicado un beneficio fiscal incompatible con la misma, en concreto la bonificación por entidades de nueva creación prevista en la Disposición Adicional 5ª de la ley 19/94. Al concluirse después de las actuaciones inspectoras que la entidad no tenía derecho a la aplicación de éste último beneficio fiscal, entiende el Tribunal que "desaparecida la posibilidad de gozar del que supone la aplicación de la bonificación regulada en la D.A. 5ª de la ley 19/94, puede acogerse a la reducción por la reserva ya dotada y constituida."

B) BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES (ART. 26 LEY 19/1994)

El Tribunal Económico Administrativo Regional en su resolución de fecha 27 de abril de 2005 (nº de reclamación 38/1893/02 y acumulada 38/1894/02) niega la posibilidad de aplicar la bonificación por producción de bienes corporales en

Canarias prevista en el artículo 26 de la ley 19/94 a una empresa dedicada a la edición de un periódico, al entender que la producción propiamente dicha del mismo la realiza la empresa de artes gráficas. Del expediente inspector se deduce que aunque el editor envía la información que contiene el periódico a la imprenta, es ésta última la que imprime, reproduce, colorea y pliega el periódico proporcionando además la mano de obra, los equipos y las materias primas, incluido el papel, necesario para la producción del mismo. Como ya ha señalado el Tribunal en ocasiones anteriores, la bonificación prevista en el articulo 26 exige que se realice una transformación por la que a través de un proceso de fabricación partiendo de materias primas se elabore un producto de características diferentes al de aquellas materias, no sólo en cuanto a su forma sino también respecto de sus aplicaciones técnicas y prácticas, "circunstancias que no concurren en el caso sometido a estudio ya que la actividad no se realiza directamente por el obligado tributario sino que resulta ser otra entidad la que lleva a cabo dicha actividad transformadora, lo que resulta ajeno a la letra y al espíritu de la norma".

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

I. INTRODUCCIÓN

En la primera parte de esta sección de Doctrina Administrativa, se han expuesto las consultas evacuadas durante estos últimos meses por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias en relación con el IGIC y el AIEM. Ahora, en estos comentarios, vamos a examinar las consultas de 9 de mayo, 27 de junio y 25 de abril de 2005, relativas las dos primeras a la exención del artículo 25 de la ley 19/1994, y la tercera al régimen de tributación de las ejecuciones de obra.

II. LA IMPORTACIÓN DE BIENES SEPARADOS Y LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994

No es fácil explicar de un modo simple (máxime sin conocimientos depurados de la Parte General de Derecho Tributario) la exención del artículo 25 de la ley 19/1994; a ello coadyuva, paradójicamente, su aparente simplicidad.

El artículo 25 de la ley 19/1994 regula, como un incentivo fiscal a la inversión, la exención del IGIC de las entregas de bienes, situados en Canarias, que tengan la condición de bienes de inversión para las sociedades adquirentes. Esta exención también se extiende a la importación de estos bienes y, desde el 1 de enero de 2004, a las ejecuciones de obra que tengan la condición de prestación de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la sociedad adquirente, que expresamente, y a estos efectos, se asimilan a las entregas de bienes. El adquirente necesariamente debe ser una sociedad de nueva creación, y si está constituida, ha de realizar una ampliación de capital y los bienes de inversión adquiridos deben entrar inmediatamente en funcionamiento.

Los problemas que ha planteado esta exención, se han centrado en el concepto de bien de inversión, y en concreto, como veremos en estos comentarios, en la cuestión de si es posible considerar a un bien como de

inversión cuando está constituido por elementos separados.

La doctrina de la DGT del Gobierno de Canarias en esta materia es precisa, y sintéticamente, puede exponerse como sigue: los bienes constituidos por elementos separados se consideran bienes de inversión, cuando estén adaptados o se adapten mediante operaciones de montaje y ensamblaje para componer una unidad funcional, y su unión forme un todo difícilmente vendible por elementos separados.

De esta doctrina se sigue que están exentos del IGIC las entregas de estos elementos separados, siempre que –así lo ha dicho la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias- cumplan las condiciones señaladas para considerarlos como un bien de inversión y se den, además, los tres requisitos siguientes:

- En primer lugar, la entrega de los elementos separados debe ser en una sola operación y en una sola factura, cuyo importe ha de superar los 3.005,06 euros.

- En segundo lugar, la entrega de elementos separados (aunque su importe supere la cifra señalada en el requisito anterior), no tiene la consideración de bien de inversión cuando se hayan producido entregas parciales anteriores, dado que esta segunda entrega –son palabras del Director General de Tributos del Gobierno de Canarias-, está considerada como un hecho imponible diferente a la primera y prevalece el criterio de la unidad del bien de inversión.

- Y en tercer lugar, el adquirente debe tener asimismo un proyecto técnico de instalación que podrá ser exigido por la empresa vendedora para la confirmación de su consideración como bien de inversión.

Estos tres requisitos, según puntualiza la consulta de 9 de mayo de 2005, son plenamente aplicables también a la importación de elementos separados que constituyan un bien de inversión. Y en este sentido se exige para que las importaciones estén exentas: 1º) que la importación sea única; 2º) que a la declaración de importación, se adjunte la factura que incluya los elementos que formen el bien de inversión, y 3º) que se acredite la existencia de un proyecto técnico de instalación del bien.

Pero, además de estos requisitos, no debe olvidarse que el carácter unitario del bien de inversión de los elementos separados viene afianzado en estos casos de importaciones, por el hecho de que, al tratarse de un bien desmontado, la totalidad de estos elementos debe clasificarse, de acuerdo con la Regla 2 a) del Arancel de Aduanas Comunitario, en la misma partida del artículo montado.

En resumen, la importación de elementos separados que constituyan un bien de inversión estará exenta del IGIC por el artículo 25 de la ley 19/1994, cuando la importación sea única y los elementos se clasifiquen en la misma partida arancelaria y, además, el sujeto pasivo importador cumpla con los otros requisitos de la exención.

III. LOS VEHÍCULOS DE TURISMO Y EL ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994

Para comprender si los vehículos de turismo están exentos del IGIC por el artículo 25 de la ley 19/1994, nada mejor que comen-

zar recordando el artículo 40.8 de la ley 20/1991, que dispone que, a efectos de este Impuesto, son bienes de inversión «los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación», con la excepción de los enumerados en el número 9 del mismo artículo 40.

No nos corresponde realizar en estos comentarios un estudio de estos bienes excluidos del concepto de bien de inversión. Baste señalar, por lo que aquí interesa, que el artículo 40.9-5º de la ley 20/1991 dispone que no tienen la consideración de bien de inversión los «excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta ley».

El artículo 30.1.1º de la ley 20/1991 ordena en este sentido que no pueden deducirse «las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de automóviles de turismo y sus remolques (…), así como los accesorios, piezas de recambio, combustibles, carburantes y lubrificantes con destino a dichos vehículos y los demás servicios referentes a los mismos» (el subrayado es nuestro).

No es posible detenernos en la explicación de este concepto de bien de inversión, cuyas notas y elementos son obvios. En su lugar, debemos resaltar, a la vista de esta regulación, que la doctrina de la DGT, recogida en la consulta que comentamos, de 27 de junio de 2005, de que los vehículos automóviles no tienen la consideración de bien de inversión, y de que sus entregas e importaciones no pueden –en principio- acogerse a la exención del artículo 25 de la ley 19/1994, es absolutamente correcta; y justa. La razón es manifiesta: estos vehículos son considerados en la ley 20/1991 bienes de consumo final, no bienes de inversión, y, por tanto, no pueden beneficiarse de la exención.

Aunque esta doctrina de la DGT es de sentido bastante evidente, parece oportuno formular dos precisiones con el objeto de delimitar su alcance:

- Primera, que los vehículos de turismo (igual que las motocicletas, aeronaves, embarcaciones deportivas o de recreo), con independencia de su posible uso simultáneo para actividades empresariales y para fines particulares, son considerados, como ya se ha dicho, a efectos del IGIC, bienes de consumo final. Se trata, por tanto, de una presunción de utilización del vehículo para fines particulares, que es de aplicación general, salvo que nos encontremos ante alguno de los supuestos de las letras a) a g) del artículo 30.1.1º de la ley 20/1991.

- Y segunda, si bien la letra g) del artículo 31.1.1º de la ley 20/1991 permite deducir las cuotas de aquellos vehículos «cuya utilización no dé lugar a la aplicación de lo previsto en los artículos 26 y 27 de la ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, además, puedan considerarse afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo de acuerdo con lo dispuesto en el artí-

culo anterior», su aplicación exige siempre la prueba de la total afectación del vehículo de turismo a la actividad empresarial o profesional. Lo cual, en la práctica, es casi imposible de realizar. Pues esta afectación empresarial o profesional exige que quede acreditado ante la Administración que no cabe el destino –así lo señala la consulta- para fines particulares del vehículo. Cuestión que, como no se le escapa al lector, es de muy difícil prueba. Porque lo que ha de justificarse no es otra cosa que el turismo, por ejemplo, se mantiene parado fuera de las horas de trabajo.

IV. LAS EJECUCIONES DE OBRA EN EL IGIC

Los números 1 y 2 del artículo 6 de la ley 20/1991 y, también, los artículos 5 y 7 de la misma ley regulan, con un considerable grado de precisión, la sujeción al IGIC de las ejecuciones de obra. Esto no significa que la regulación de estos preceptos se halle exenta de problemas interpretativos, ni tampoco que resuelva todos los problemas que estas operaciones empresariales suscita en la práctica empresarial. Ellos nos obliga a tratar separadamente en este epígrafe tres cuestiones: el momento del devengo de estas operaciones (1), las certificaciones de obra y las facturas (2), y el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el contratante de las ejecuciones de obra (3).

1) EL DEVENGO DE LAS EJECUCIONES DE OBRA

El régimen de sujeción de estas operaciones en el IGIC se encuentra definido con bastante claridad, y de forma bastante precisa, en los artículos 6 y 7 de la ley 20/1991. El artículo 6.1 define el concepto de entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre los bienes corporales», puntualizándose en el número dos de este mismo artículo que se consideran entregas de bienes «las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 20 por 100 de la base imponible».

Por su parte, el artículo 7 dispone que tiene la consideración de prestación de servicios «toda operación que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes», y, en concreto, «las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entrega de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4 del número 2 del artículo 6 de esta ley».

No es posible detenernos en el análisis de estos artículos. A los efectos que aquí interesan, debemos hacer dos precisiones:

- La primera, en relación con la naturaleza de las ejecuciones de obra. A efectos del Impuesto, tienen la consideración de entregas de bienes las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecuta la obra aporte –según exige la ley- una parte de los materiales utilizados, siempre que su coste exceda el 20 por 100 de la base imponible. Si no se dan estas condiciones, y, por

tanto, no puede ser calificada de entrega de bienes, la operación ha de considerarse como una prestación de servicios.

- Y la segunda, respecto del concepto de edificación. El artículo 5.5 de la ley 20/1991 considera edificaciones no sólo las viviendas y edificios urbanos, sino también todas las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, susceptibles de utilización autónoma e independiente. La propia ley detalla este concepto en este mismo número, condicionándolo a la unión al inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto. Y así, puntualiza que se consideran edificaciones: a) los edificios considerados como construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para el desarrollo de una actividad económica; b) las instalaciones industriales no habituales, como diques, tanques o cargaderos; c) las plataformas para la exploración y explotación de hidrocarburos; d) puertos, aeropuertos y mercados; e) instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones; f) caminos, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres, así como puentes, viaductos y túneles, y g) las instalaciones fijas de transporte por cable.

En cualquier caso, la propia ley concreta que se excluyen del concepto de edificación: a) las obras de urbanización de terrenos (las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras); b) las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas, y c) los objetos de uso y ornamentación.

Cuestión distinta es la del devengo de estas operaciones. ¿Cuándo se devengan las ejecuciones de obra? Este problema no admite una respuesta unitaria, por lo que, siguiendo la doctrina que ha establecido la Dirección General de Tributos en la consulta de 25 de abril de 2005, es posible establecer las siguientes reglas:

- Primera, el devengo de las ejecuciones de obra, tanto si son entregas de bienes como prestaciones de servicios, se produce, como norma general, con la puesta a disposición de los bienes a que se refieran, sin perjuicio de la existencia de los pagos anticipados de los que resulte el devengo del Impuesto.

- Segunda, las ejecuciones de obra que tengan como destinatarias a las Administraciones Públicas, se devengan en el momento de la recepción de la obra. Si existen recepciones parciales, el devengo se produce cuando se acuerde su ocupación efectiva o su puesta en servicio para el uso público, de acuerdo con el artículo 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

- Tercera, en las ejecuciones de obra cuyos destinatarios sean particulares, el devengo se produce cuando la obra que se ha ejecutado se ponga a disposición de los mis-

mos. Este momento depende de las condiciones pactadas y de la normativa que le sea aplicable. A estos efectos, dice la Dirección General de Tributos, se entenderá producido el devengo con la recepción de la obra en los términos establecidos en el artículo 6.1 de la ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, que define la recepción de la obra como «el acto por el cual el constructor, una vez concluida ésta, hace entrega de la misma al promotor y es aceptada por éste. Podrá realizarse con o sin reservas y deberá abarcar la totalidad de la obra o fases completas y terminadas de la misma, cuando así se acuerde por las partes».

- Cuarta, la mera certificación de obra no supone ninguna entrega de bienes, y por tanto, su expedición no determina el devengo del Impuesto. Sólo cuando la certificación dé lugar al cobro efectivo por parte del contratista de la parte de la obra ejecutada, se producirá el devengo del IGIC en concepto de pagos anticipados.

- Y quinta, estas reglas serán aplicables tanto a las ejecuciones de obra que tengan la consideración de entregas de bienes como de prestaciones de servicio.

2) LAS CERTIFICACIONES DE OBRA Y LAS FACTURAS

El artículo 6 del Real Decreto 1426/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, dispone que toda factura y sus copias deben reunir una serie de datos o requisitos en cuanto a su contenido y numeración, que el propio Reglamento detalla.

Ciñéndonos a una exposición sintética, y obviando una serie de matices que pueden presentarse en la práctica empresarial, puede adelantarse que una certificación de obra no es ni puede constituir una factura. Una factura es una relación de objetos comprendidos en una operación mercantil, con expresión de su número, peso o medida, calidad y precio. En cambio, una certificación de obra es un documento en donde el contratista detalla la obra realizada junto con su precio a una fecha determinada, y que sirve para reclamar su pago, con independencia del momento del devengo de la operación a efectos del IGIC. Por tanto, las certificaciones no constituyen, desde el punto de vista de su naturaleza, unos documentos sustitutivos de las facturas, las cuales han de expedirse y remitirse –al margen de las certificaciones- por los medios y en los plazos establecidos en el Reglamento de facturas.

En todo caso, debemos precisar que comoquiera que las certificaciones de obra darán lugar –como reclamaciones de pago que son- al cobro por parte del contratista de la obra ejecutada, el devengo del Impuesto se producirá, como indica la consulta, cuando se efectúe el cobro. Y es en ese momento, nunca antes, cuando, según el artículo 9 del Real Decreto 1496/2003, han de expedirse las facturas con los requisitos que exige el propio Reglamento de facturación, sin que pueda, a nuestro juicio, tener esta consideración la certificación de obra emitida y que ha dado lugar al cobro por parte del contratista. Entre otras razones, porque, como dice correctamente la Dirección General de Tributos del

Gobierno de Canarias, la certificación se ha emitido con anterioridad al devengo de la operación de pago anticipado.

3) EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS SOPORTADAS

El artículo 28 de la ley 20/1991 dispone: «Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el numero 4 del artículo siguiente de esta Ley».

Esta sencilla regulación en la que se dispone la naturaleza y ámbito de las deducciones, debe ser, no obstante, perfilada en estos comentarios en cuanto afecta al nacimiento del derecho a la deducción.

- En primer lugar, debe quedar claro que el derecho a la deducción de la empresa contratante nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles. Es decir, las cuotas del IGIC devengadas y repercutidas al contratista por el subcontratista, aun cuando éste no las hubiere ingresado a la Comunidad Autónoma. Por ello, la fecha de la certificación de obra no es decisiva en este punto: la que importa, porque determina el devengo de la cuota, y por tanto, el derecho a la deducción, es la del cobro de la certificación, ya que es en ese momento cuando se devenga el Impuesto.

- Y, en segundo lugar, para poder ejercitar el derecho a la deducción, es necesario estar en posesión del documento justificativo del mismo. Este documento, de acuerdo con el artículo 31 de la ley 20/1991, es la factura original expedida, según los casos, por el contratista o subcontratista, sin que sea válida, a estos efectos, la certificación de obra. Por supuesto, la factura debe reunir, como ya se ha dicho, los requisitos del artículo 6 del Reglamento de facturación, y entre otros, ha de consignar la fecha en que se ha efectuado la operación que documenta o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de la expedición de la factura.

JURISPRUDENCIA

Sección coordinada por

HELMUTH MOYA MEYER

INTRODUCCIÓN

Una vez más cobran protagonismo las reseñas de sentencias relativas a la interpretación de los artículos 25 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio; en especial las que se refieren a la reserva para inversiones en Canarias. Problemas como el origen de los rendimientos que pueden servir para la dotación de la reserva y los referentes a la indisponibilidad contable de la reserva en tanto los bienes en los que se haya materializado deban permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo son abordados en varias de las resoluciones judiciales que reseñamos.

El comentario de jurisprudencia se refiere esta vez a un nuevo pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Canarias relativo al régimen fiscal de las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias, en el que la cuestión debatida es la admisibilidad o no de la aplicación por un partícipe de una de estas entidades de la deducción por inversiones en Canarias del art. 94 de la Ley 20/1991. El Tribunal, en este caso, da una respuesta negativa a esta cuestión situándose en la misma línea de alguna sentencia anterior de fecha reciente y que fue objeto de nuestro estudio en esta misma revista[1].

[1] V.M. Sánchez Bláquez, "La Reserva para Inversiones y las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias" (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de octubre de 2004, en Hacienda canaria, núm.11 (2005), págs. 213-238

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL NUEVO RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CANARIAS

Helmuth Moya Meyer

Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Canarias
(Sala de lo Contencioso Administrativo de Santa Cruz de Tenerife)

RESEÑAS JURISPRUDENCIALES

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

A) Sujeto pasivo en las entregas de bienes

La demandante no acredita que desarrolle la actividad de comerciante minorista y que, por tanto, le sea aplicable la exención prevista en el artículo 10.1.27 de la Ley 20/1991, de 7 de julio. Por una parte, según el objeto social que figura en sus estatutos sociales se dedica a la venta al por mayor o al detalle de productos de joyería; de otra, ha extendido facturas repercutiendo el IGIC a sus compradores, sin acreditar que éstos fueran consumidores finales (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 01.03.05; es firme).

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

El AIEM no vulnera en el artículo 299 del Tratado de la Comunidad Europea, el cual encomienda al Consejo establecer medidas específicas para la aplicación del Tratado y de las políticas comunes en las regiones ultraperiféricas; pues la finalidad de dicho impuesto es la de gravar la importación de determinados bienes que son producidos por la industria de las Islas Canarias a la que se trata de proteger. El hecho de que la presión fiscal que supone gravar la importación de determinadas labores de tabaco sea superior a la que soportan los consumidores de estos productos en los territorios sometidos al IVA no supone una vulneración del régimen de franquicia sobre el consumo característico del régimen económico-fiscal de Canarias. La franquicia sobre el consumo no prohíbe toda imposición sobre el consumo, sino que es un régimen que se basa en la existencia de franquicias y en una presión fiscal inferior. Por otro lado, la exigencia de una presión fiscal inferior no debe imponerse en cada caso, pues es necesario considerar el conjunto de la imposición indirecta sobre el consumo. Aunque la Ley 24/2001, de 31 de diciembre dispusiera la entrada en vigor del impuesto antes de que fuera autorizada esta medida por el Consejo, la Decisión de éste, de 20 de junio del 2002, retrotrajo sus efectos al 1 de enero del 2002,