DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Sección coordinada por

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

INTRODUCCIÓN

En el presente número de la revista, dentro de la sección de doctrina administrativa, se muestra un resumen de las contestaciones a consultas tributarias y de las resoluciones de reclamaciones económico administrativas, dictadas en materia de Régimen Económico y Fiscal de Canarias, tanto en el ámbito estatal como autonómico, y que resultan más significativas a juicio de los diversos colaboradores de la sección, evacuadas durante los meses de noviembre de 2005 a febrero de 2006.

La sección se estructura en los siguientes apartados:

A) Consulta de los tributos del REF (I. IGIC; II. AIEM; III: Incentivos fiscales contenidos en la Ley 19/1994) evacuadas por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda.

B) 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

C) Resumen de resoluciones del Excmo. Sr. Consejero de Economía y Hacienda relativas a los tributos del REF

D) 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

E) Comentarios de doctrina

En el apartado de "Comentarios de doctrina" sólo se han incluido hasta la fecha análisis independientes de la doctrina emanada de las contestaciones a consultas tributarias evacuadas por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda. Como novedad en esta edición se incorpora un comentario a dos resoluciones del TEAC de fecha 25 de noviembre del 2005 y 16 de febrero del 2006 relativas a la RIC, y que suponen un cambio de criterio sobre la doctrina de la entrada en funcionamiento de los bienes en que se materializan las dotaciones a la misma.

Esta novedad se plantea en esta ocasión como una colaboración puntual con la revista y no como una incorpora-

ción definitiva a la estructura de la sección, si bien obedece a nuestra expectativa de ir completando el contenido de la misma con comentarios de la doctrina administrativa emanada tanto de los órganos autonómicos como estatales, y plasmada bien en contestación a consultas tributarias escritas como en resoluciones de las reclamaciones administrativas planteadas.

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

(Desde noviembre de 2005 hasta febrero de 2006)

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) Exenciones en operaciones interiores

Palabra clave: Servicios deportivos

Se desprende del texto de la consulta la realización de dos prestaciones de servicios sujetas al IGIC. Por una parte, la prestación de servicios que el Ayuntamiento efectúa a favor de determinados usuarios, previo pago de un precio público, de actividades deportivas en instalaciones municipales. Esta prestación de servicios se encuentra sujeta al IGIC pero exenta por aplicación de dos supuestos de exención previstos en el artículo 10.1 de la Ley 20/1991. Por un parte el apartado 13º de este artículo y por otra parte, el apartado 31º.

La otra prestación de servicios que se desprende del texto de la consulta es la prestada por la entidad adjudicataria –sociedad al Ayuntamiento. Esta prestación de servicios se encuentra sujeta y no exenta al IGIC dado que en ningún caso será aplicable a una sociedad mercantil la exención prevista en el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991, dado que no se cumple el requisito subjetivo para la aplicación efectiva de la exención: una sociedad mercantil, como es la entidad consultante, no tiene el carácter ni de entidad de derecho público, ni de federación deportiva, ni es el Comité Olímpico o Paralímpico. Por último una sociedad mercantil, por propia definición, no es una entidad privada de carácter social que implica, entre otras cosas y conforme a lo previsto en el artículo 10.2 de la Ley 20/1991, carecer de finalidad lucrativa.

Establecida la sujeción y no exención al IGIC de la prestación de servicios que nos ocupa efectuada por la sociedad mercantil en favor de un Ayuntamiento, la cuestión a discernir es el tipo impositivo aplicable.

El Anexo I.2.2º de la Ley 20/1991 establece lo siguiente:

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

(...)

2. Las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

2º. Los 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 directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el articulo 10, número 1, apartado 13º de esta Ley."

La clave para la aplicación de este tipo impositivo reducido no está en quien es el destinatario de la prestación, en este caso el Ayuntamiento, sino en el objeto de la prestación, de tal manera que si se trata de servicios deportivos o de educación física a personas naturales, como parece ser, el tipo impositivo aplicable es el 2 por 100.

En definitiva es criterio de esta Dirección General de Tributos que la prestación de servicios de actividades deportivas a favor de personas físicas prestada por una sociedad mercantil a un Ayuntamiento se encuentra sujeta y no exenta al IGIC, tributando al tipo impositivo reducido del 2 por 100. Todo ello con independencia de que a su vez el Ayuntamiento preste los mismos servicios deportivos a personas físicas previo pago de un precio público. (Contestación vinculante de fecha 03/11/05)

Palabra clave: Entregas inmuebles comerciantes minoristas

- La entrega de un bien inmueble sujeta al IGIC por parte de un comerciante minorista en ningún caso puede estar exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, sin que, por tanto, el adquirente pueda deducir la carga impositiva implícita.

- La entrega de un bien inmueble, previamente adquirido, que se ha utilizado exclusivamente en la actividad comercial por la que el sujeto pasivo tiene la condición de comerciante minorista, se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en los apartados 22º y 24º del artículo 10 de la Ley 20/1991, sin que quepa la renuncia a la exención dado que la exención prevista en el citado apartado 24º no es renunciable. En este caso la entrega estará sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- La entrega de un bien inmueble, previamente adquirido, por parte de un sujeto pasivo que tiene la condición de comerciante minorista y que se ha utilizado en común con otro u otros sectores diferenciados de la actividad, pero no se ha podido deducir ni total ni parcialmen-

te la cuota de IGIC soportada en su adquisición, se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en los apartados 22º y 24º del artículo de la Ley 20/1991, sin que quepa la renuncia a la exención dado que la exención prevista en el citado apartado 24º no es renunciable. En este caso la entrega estará sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- La entrega de un bien inmueble, previamente adquirido, por parte de un sujeto pasivo que tiene la condición de comerciante minorista y la cuota de IGIC soportada en su adquisición ha podido deducirse total o parcialmente por utilizarse en común dicho bien con otro u otros sectores diferenciados de la actividad o por utilizarse en períodos anuales donde el sujeto pasivo por la actividad comercial no tenía la condición de comerciante minorista, estará exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, pudiéndose renunciar a la exención si se cumplen los requisitos previstos en el artículo 10.4 de la Ley 20/1991.

- Si el bien inmueble está afecto al régimen especial de comerciantes minoristas no cabe la renuncia a la exención del IGIC, por lo que estará sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para que sea aplicable la no posibilidad de renuncia prevista en el último párrafo del artículo 10.4 que nos ocupa, se deben cumplir dos condiciones: en primer lugar, que el sujeto pasivo esté acogido al régimen especial de comerciante minorista y, en segundo lugar, que el bien inmueble esté afecto a la actividad sujeta a dicho régimen.

Respecto a la primera condición, debe advertirse que el régimen especial de comerciantes minoristas es aplicable hecho imponible por hecho imponible, concretamente cuando se produce la importación por parte de un comerciante minorista de bienes con destino a su actividad comercial, por tanto cuando la normativa habla de "estar acogido al régimen especial de comerciante minorista" debe interpretarse que habitualmente se dedica a la importación de bienes. Es decir, que no cabe interpretar que por el mero hecho de realizar ocasionales importaciones la entrega exenta de un bien inmueble por parte de un sujeto pasivo comerciante minorista que ha podido deducir parte del IGIC soportado no sería la exención renunciable porque está acogido al régimen especial de comerciantes minoristas.

En cuanto a la segunda condición, debe trasladarse el mismo criterio establecido en el párrafo anterior, es decir un bien inmueble se considera afecto al régimen especial de comerciante minorista si en él se realizan habitualmente entregas por parte de un comerciante minorista de bienes que ha importado directamente.

(Contestación vinculante de fecha 11/01/2006)

Palabra clave: Comerciante minorista

La actividad comercial en el IGIC, entendiendo ésta como la compra y posterior venta de bienes muebles sin ser objeto de proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, únicamente admite dos posiciones respecto del sujeto pasivo que la desarrolla: o por tal actividad tiene la consideración de comerciante minorista o no tiene tal consideración. Dicho de otro modo, un empresario no puede tener la consideración al mismo tiempo de comerciante minorista o de comerciante no minorista, con independencia de que efectúe parte de la actividad comercial en local o locales separados o que tengan asignados epígrafes del IAE distintos.

Por tanto, un empresario que venía desarrollando una actividad comercial por la que tiene la consideración en el IGIC de comerciante minorista no perderá tal condición aunque comience una nueva actividad comercial, con independencia de que por esta nueva actividad comercial se tenga que dar de alta en un epígrafe del IAE de comercio al por mayor y con independencia de que esta nueva actividad comercial se efectúe en local o locales separados. La totalidad de las entregas de bienes muebles derivadas de la actividad comercial se encontrará sujeta pero exenta del IGIC conforme al artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991.

El sujeto pasivo estará obligado a emitir factura o, en su caso, tiques con la expresión "comerciante minorista" respecto de la totalidad de las entregas de bienes muebles derivadas de su actividad comercial. Igualmente, el empresario estará obligado a comunicar a la Administración Tributaria Canaria, a través de una declaración censal de modificación (modelo 400), las nuevas actividades comerciales a desarrollar y su localización.

El año siguiente tendrá o no el sujeto pasivo la consideración de comerciante minorista dependiendo del análisis del requisito cuantitativo previsto en el artículo 10.3.2º de la Ley 20/1991. En dicho análisis se incluirá la totalidad de las contraprestaciones de las entregas de bienes realizadas en su actividad comercial, incluidos los pagos anticipados, con independencia del epígrafe del IAE en que el sujeto pasivo esté dado de alta. (Contestación vinculante de fecha 09/01/06).

Palabra clave: Entrega inmuebles comunidad de bienes

Conforme al artículo 392 del Código Civil hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. Por tanto existe comunidad de bienes cuando dos sociedades mercantiles adquieren pro indiviso un solar.

Hay que tener en cuenta que si bien a efectos del derecho civil la propiedad del

solar, y por accesión lo construido sobre él, corresponde a las dos sociedades mercantiles, a efectos del IGIC el solar, y por accesión lo construido sobre él, está integrado en el patrimonio empresarial de la comunidad de bienes, por lo que si existe adjudicación a los comuneros supondría la disolución de la comunidad de bienes y ello implicará la existencia de una entrega de bienes sujeta al IGIC (artículo 6.2.5º de la Ley 20/1991), siendo sujeto pasivo la comunidad de bienes y los adquirentes obligadas a soportar la repercusión las sociedades mercantiles comuneras. Sin embargo, sigue existiendo copropiedad de la cosa común lo que implica que sigue existiendo la misma comunidad de bienes y los mismos comuneros, por lo que no existe hecho imponible alguno respecto del IGIC. En definitiva no se ha disuelto ni total ni parcialmente la comunidad de bienes.

La posterior transmisión a terceros de los bienes inmuebles resultantes de la promoción se encontrarán sujetos y no exentos del IGIC al tratarse de la primera entrega de los mismos, por lo que no sería de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, siendo el sujeto pasivo la comunidad de bienes, aunque a efectos del derecho civil quien transmite son las sociedades mercantiles.

Consecuencia de todo ello, es criterio de esta Dirección General de Tributos que la adquisición pro indiviso de un solar por parte de dos sociedades mercantiles con la intención de realizar una promoción inmobiliaria supone la existencia de una comunidad de bienes que tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC. Si con posterioridad a la declaración de obra nueva y división horizontal la edificación resultante de la promoción se conserva indivisa, esta circunstancia no tiene ningún efecto respecto del IGIC, dado que no existe disolución ni total ni parcial de la comunidad de bienes, por lo que no existe transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales. La posterior transmisión a terceros de los bienes inmuebles se encuentran sujetas y no exentas al IGIC por no ser de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.22º, al tratarse de la primera entrega de una edificación. El sujeto pasivo de esta transmisión será la comunidad de bienes que estará obligado a repercutir el IGIC sobre los adquirentes. (Contestación vinculante de fecha 17/01/2006)

B) Exenciones por exportaciones y operaciones asimiladas

Palabra clave: Handling

Están exentas las operaciones que, encontrándose sujetas y teniendo la consideración de prestaciones de servicios en el IGIC conforme se define en el artículo 7 de la Ley 20/1991 - y sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo siguiente para aquellas otras que pudieran tener la consideración de entregas de bienes - , consistan en prestaciones de servicios de asistencia en tierra de las enumeradas en el anexo del Real Decreto 1161/1999, de 2 de julio, que regula la prestación de ser-

vicios en tierra, conforme al texto vigente en el momento de la emisión de la presente consulta tributaria, siempre y cuando se realicen para atender las necesidades directas de aeronaves utilizadas por entidades públicas y las utilizadas exclusivamente por compañías que se dediquen esencialmente a la navegación aérea internacional, y de su cargamento. Para justificar la condición de las aeronaves respecto a las que se presten los servicios exentos se aplicarán las normas contenidas, respectivamente, en el apartado 1, párrafo tercero, regla 2º y apartado 4º, párrafo segundo, regla 2ª, del artículo 15 del Real Decreto 2538/1994, de de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio.

También se encuentran exentas las entregas de bienes que tengan la consideración de productos de avituallamiento para las aeronaves conforme se define en la disposición adicional duodécima, apartado quinto, de la Ley 20/1991 y sean adquiridos por las entidades públicas titulares de la explotación o por las compañías a que pertenezcan las aeronaves y se introduzcan en los depósitos de las citadas compañías por las autoridades competentes. La exención quedará condicionada al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 15, apartado 3, del Real Decreto 2538/1994, de de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio.

En las prestaciones de servicios que no gocen de exención se deberá aplicar el tipo general del IGIC del 5 por 100, salvo en aquellas consistentes en prestaciones de servicio de transporte terrestre, a las que corresponderá el tipo reducido del 2 por 100 a que se refiere el anexo I.2,1º de la Ley 20/1991. En las entregas de bienes no exentas se aplicará el tipo impositivo que corresponda según sea la naturaleza del bien objeto de entrega. (Consulta vinculante de fecha 04/02/2006)

C) Sujeto pasivo en operaciones interiores

Palabra clave: Inversión sujeto pasivo

La prestación de servicios consistente en el estudio, seguimiento y ejecución relativos a un proyecto de construcción de un complejo comercial que se va a construir en Canarias se encuentra sujeta al IGIC al entenderse realizados dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

En el supuesto de que, tanto la sociedad consultante, prestadora de los servicios, como la destinataria de los mismos, Sociedad (B), no se encuentren establecidos en las Islas Canarias por no contar con establecimiento permanente en dicho territorio, no se producirá la inversión del sujeto pasivo y deberá ser la

sociedad consultante, como sujeto pasivo, quien repercuta el impuesto sobre la destinataria de los servicios y lo ingrese mediante la oportuna autoliquidación ocasional (modelo 412) en los plazos previstos en el artículo 39.9 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. En dicho modelo de autoliquidación el consultante podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su actividad de acuerdo con las normas de deducción propias del Impuesto. No obstante, la sociedad consultante, no establecida en las Islas Canarias, no tiene obligación de presentar la declaración censal de comienzo en la medida en que el destinatario de las prestaciones de servicio por las que tiene la consideración de sujeto pasivo del IGIC es un empresario o profesional actuando como tal.

Por el contrario, si la destinataria de los servicios, sociedad (B), es un empresario establecido en las Islas Canarias, será de aplicación la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 1919.1.2º.a) de la Ley 20/1991, y será entonces la sociedad (B) quien se autorrepercuta el correspondiente IGIC. En este supuesto, la sociedad consultante no tiene la consideración de sujeto pasivo en el IGIC y, en consecuencia, no podrá deducirse las cuotas soportadas en su actividad, sin perjuicio de que podrá solicitar la devolución a personas no establecidas que se establece en el artículo 48 de la Ley 20/1991.

Por último, en la subcontratación de las prestaciones de servicios de seguimiento y ejecución relativos a un proyecto de construcción de un complejo comercial que se va a construir en Canarias que realiza la sociedad consultante, no establecida, con otra empresa (D), igualmente no establecida, no se producirá la inversión del sujeto pasivo y deberá ser la empresa (D), no establecida, quien repercuta el correspondiente IGIC a la sociedad consultante, destinataria del servicio. (Contestación vinculante de fecha 04/02/2006)

D) Tipos impositivos

Palabra clave: Servicios deportivos

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que es de aplicación el tipo reducido del 2 por 100 en las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad consultante que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física, así como en los servicios de transporte terrestre. Por el contrario, será aplicable el tipo general del Impuesto del 5 por 100 establecido en el artículo 27.1.4º en conjunción con la Disposición Adicional Octava.Uno.3 de la Ley 20/1991, entre otros, en los servicios de alojamiento, acampada, restauración, organización de espectáculos deportivos, y en general, aquellos que tengan carácter recreativo o de ocio.

En el supuesto de que, en una misma operación y por precio único, se realicen prestaciones o, en su caso, entregas de bienes, de distinta naturaleza, la base imponible sobre la que aplicar los diferentes tipos impositivos se determinará en proporción al valor de mercado de los distintos bienes o servicios.

Palabra clave: Agua

Es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.a) de la Ley 20/1991 en las entregas de tuberías, válvulas y otras piezas para canalización y conducciones de agua a favor de los Heredamientos y Comunidades de Aguas de Canarias, así como a las Comunidades de Regantes. (Contestación vinculante de fecha 04/02/2006)

II. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Servicios de telecomunicaciones (artículo 24)

Palabra clave: Servicios de telecomunicación, de difusión y prestados por vía electrónica

El artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece, en relación a las fuentes del ordenamiento tributario, el principio general del carácter supletorio de las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común. En la regulación del IGIC existe un concepto de servicios de telecomunicación, concretamente en el último párrafo del artículo 17.2.4º.A) de la Ley 20/1991, por lo que respecto a este concepto no resulta de aplicación supletoria ningún precepto del derecho común.

"*Estarán exentos del Impuesto General Indirecto Canario los servicios de telecomunicación, excepto los servicios de difusión. Sin perjuicio de lo dispuesto en el número 4 del artículo 29 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, serán deducibles las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita soportada en la adquisición o importación de bienes o servicios en la medida en que éstos se utilicen en la realización de los servicios de telecomunicación exentos.*

A los efectos de lo dispuesto en este artículo son servicios de telecomunicaciones los definidos en el apartado 4º del número 2 del artículo 17 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, y los servicios de difusión los servicios de telecomunicación en los que la comunicación se realiza en un solo sentido a varios puntos de recepción simultáneamente. En todo caso tendrán la consideración de servicios de difusión la televisión y la radiodifusión sonora."

El primer párrafo del artículo 17.2.4º.A) de la Ley 20/1991 presenta el siguiente tenor:

"*Los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión, se enten-*

derán realizados en las Islas Canarias en los siguientes casos: (...)"

Se desprende en este último precepto que la legislación del IGIC diferencia claramente entre servicios de telecomunicación y servicios de radiodifusión y de televisión, en el sentido de que estos últimos servicios no tienen la consideración, se reitera que a los efectos del IGIC, de servicios de telecomunicación. Ciertamente esta afirmación entra en contradicción con lo establecido en el artículo 24 de la Ley 19/1994 que considera a los servicios de difusión como servicios de telecomunicación y considera a la televisión y la radiodifusión sonora como servicios de difusión, por lo que conforme al artículo 24 de la Ley 19/1994 la televisión y la radiodifusión son servicios de telecomunicación. No obstante tener a efectos de este artículo la consideración de servicios de telecomunicación, los servicios de televisión y de radiodifusión sonora prestados en Canarias no se encuentran exentos del IGIC por mandato legal.

Como se expresaba anteriormente, el concepto de servicios de telecomunicación está contenido en el último párrafo del artículo 17.2.4º.A) de la Ley 20/1991 que presenta el siguiente tenor:

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

Por otra parte, el artículo 17.2.5º.B) define como servicios prestados por vía electrónica *"aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos. Entre otros, se consideran tales los siguientes:*

(...)

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar y de dinero y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas y de ocio.

(...)"

Llegado a este punto, resulta necesario analizar uno por uno los servicios que a través de precio único presta la entidad mercantil consultante. El servicio de voz y el servicio de acceso a Internet mediante la tecnología ADSL se consideran servicios de telecomunicación a efectos del IGIC y por tanto exentas del IGIC cuando tales servicios se consideren prestados en Canarias. Respecto al que denomina la entidad consultante servicio de ocio y entretenimiento debemos distinguir dos servicios independientes, por

un lado el servicio de canales de TV y audio digital y por otro lado los servicios en la modalidad de pago por consumo: cine, fútbol y conciertos. El servicio de canales de TV y audio digital tienen la consideración de servicios de televisión y radiodifusión sonora, que con independencia de la contradicción existente entre el artículo 24 de la Ley 19/1994 y el artículo 17.2.4.A) en cuanto a la consideración o no de los mismos como servicios de telecomunicación, se encuentra sujeta y no exenta al IGIC. Respecto a los servicios en la modalidad de pago por consumo: cine, fútbol y conciertos, no puede catalogarse, a efectos del IGIC, de servicio de telecomunicación sino de servicios prestados por vía electrónica sujeta y no exenta al IGIC.

En definitiva es criterio de esta Dirección General de Tributos, que los servicios de voz y de acceso a Internet mediante la tecnología ADSL prestados en Canarias por la entidad consultante se encuentran sujetas pero exentas del IGIC. No se encuentra exenta del IGIC, siempre y cuando con arreglo a las reglas de localización se entiendan prestados en Canarias, los servicio de ocio y entretenimiento consistentes en canales de TV y audio digital, por tratarse de servicios de televisión y radiodifusión sonora, y otros servicios en la modalidad de pago por consumo (cine, fútbol y conciertos) utilizando tecnología ADSL, por tratarse de servicios prestados por vía electrónica. (Contestación vinculante de fecha 08/11/2006)

B) Adquisición de bienes de inversión (articulo 25)

Palabra clave: Acondicionamiento local

A efectos de la aplicación de la exención, se asimilan a las entregas de bienes de inversión las ejecuciones de obra que tengan la condición de prestaciones de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la sociedad adquirente.

Asimismo, el artículo 25.2 de la Ley 19/1994 prevé que, "*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 exención o, cumpliéndose, quede ésta sin efecto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3. El sustituto no podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.*"

Respecto al documento a que se refiere el párrafo anterior, expresamente se requiere la identificación de los bienes de inversión acogidos a la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley

19/1994, circunstancia que no concurre en la declaración a que se hace referencia en la consulta formulada. Por otra parte, el alcance de dicha declaración del adquirente no afecta a la verdadera naturaleza del bien transmitido, en otras palabras, si el bien objeto de la entrega (o de la ejecución de obra cuyo resultado sea un bien), por su propia naturaleza y función, no puede tener la consideración de bien de inversión, la aplicación de la exención sería indebida, con independencia de lo manifestado en la misma.

El consultante se limita a identificar la operación que realiza como el "*acondicionamiento de local comercial sito en el Centro Comercial ubicado en La Orotava*", sin mayor precisión, operación que, a efectos del IGIC, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.1.6º, en conjunción con el artículo 6.2.4º, de la Ley 20/1991, debe calificarse de ejecución de obra considerada como prestación de servicios y no propiamente como entrega de bienes. Aclarar que dicha ejecución de obra no puede asimilarse a una entrega de un bien de inversión a los efectos de la aplicación del artículo 25 de la Ley 20/1991, en cuanto su resultado material no es un bien de inversión, sino el del acondicionamiento o reforma de un bien preexistente.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que no es de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en la ejecución de obra consistente en el acondicionamiento de un local comercial, al tratarse de una prestación de servicios a efectos del IGIC cuyo resultado material no es un bien de inversión en sí mismo, sino el acondicionamiento de un bien preexistente, con independencia de que el adquirente, sociedad mercantil, entregue al prestador del servicio la declaración a que se refiere el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 19/1994. (Contestación vinculante de fecha 03/01/2006)

Palabra clave: Régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores

El artículo 9 de la Ley 20/1991 enumera una serie de supuestos de no sujeción al IGIC, entre ellos dispone en el apartado 1º, letra b), la no sujeción de "*la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas autónomas de la actividad empresarial del transmitente, en virtud de las operaciones a que se refiere el artículo 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el título primero de la citada Ley.*

A los efectos previstos en esta letra, se entenderá por rama de actividad la definida en el número cuatro del artículo 2 de la Ley mencionada en el párrafo anterior. (…)

Los adquirentes de los bienes comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este apartado se subrogarán, respecto de dichos bienes, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 10, número 1, apartado 22) y en los artículos 37 a 44 de esta Ley."

La disposición adicional segunda del texto refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en su apartado 1 presenta el siguiente tenor literal:

"Las referencias que el artículo 7.1º b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, hace a las operaciones del artículo 1 y a la definición de rama de actividad del artículo 2, apartado 4, de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de Determinados Conceptos Impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el título I de la citada Ley, se entenderán hechas al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores definidos en el artículo 83 de esta Ley."

El artículo 7.1.b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, contempla un supuesto de no sujeción al IVA vinculado a las operaciones del artículo 1 de la citada Ley 29/1991 equivalente al previsto en el artículo 9.1º.b) de la Ley 20/1991 en el IGIC, en consecuencia, la remisión existente al artículo 1 de la Ley 29/1991 – cuyo Título I ha sido derogado por la Disposición derogatoria única.27 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades - debe entenderse realizada al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores definidos en el artículo 83 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, el artículo 25 de la Ley 19/1994, con el carácter de incentivo a la inversión, establece, entre otros beneficios fiscales, la exención del IGIC en las adquisiciones o importaciones de bienes de inversión por parte de sociedades domiciliadas en Canarias (o sus establecimientos permanentes) que sean de nueva creación o que, ya constituidas, realicen una ampliación de capital, si bien con sometimiento a ciertos requisitos de carácter formal y temporal. A tal efecto, 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 la declaración en la que se identifique los bienes de inversión y se manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 19/1994, no se cumplan los requisitos de la exención o, cumpliéndose, quede ésta sin efecto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del citado artículo

El fundamento del régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, conforme se manifiesta reiteradamente en la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, "*reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral*". Dicho fundamento tiene acogida legal en el IGIC mediante el reconocimiento de la no sujeción de las transmisiones a que se refiere la letra b) del artículo 9.1º de la Ley 20/1991, principio de neutralidad que necesariamente debe mantenerse en la aplicación de los beneficios fiscales propios del artículo 25 de la Ley 19/1994, sin perjuicio de la sucesión en el adquirente de los bienes de inversión de las obligaciones propias del transmitente que acarrea la aplicación del beneficio fiscal.

El supuesto concreto que se plantea en la presente consulta tributaria concierne a la transmisión de una rama de actividad – que ha de entenderse definida conforme establece el artículo 83.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 – por parte de una sociedad mercantil en favor de otra sociedad adquirente, en el marco del régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del citado texto refundido, con la peculiaridad de que forma parte del patrimonio afecto a dicha rama de actividad uno o más bienes de inversión en cuya adquisición o importación se ha aplicado la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 pero sin que hayan alcanzado término los diversos plazos temporales (permanencia en las Islas Canarias del beneficiario y de explotación del bien de inversión) exigidos legalmente como contrapartida a su aplicación.

A tal efecto, y siguiendo el principio de neutralidad que inspira el supuesto de no sujeción al IGIC a que se refiere el artículo 9.1º.b) de la Ley 19/1994, debe entenderse que la transmisión de bienes de inversión entre sociedades mercantiles al amparo de los distintos supuestos previstos en el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores no supone el incumplimiento de los requisitos temporales referidos a la permanencia en las Islas Canarias del beneficiario y del mantenimiento en funcionamiento del bien de inversión, si bien el nuevo titular del bien de inversión se subrogará en dichas obligaciones fiscales.

Respecto al supuesto de aportaciones no dinerarias establecido en el artículo 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el número 1 del citado artículo expresamente prevé que el "*régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, … a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los*

siguientes requisitos…". No obstante, a diferencia de las operaciones enumeradas en el artículo 83 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en las operaciones de aportaciones no dinerarias incluidas en el régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del citado Texto Refundido no es de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.1º.b) de la Ley 20/1991, debiendo concluirse que, en el supuesto de que dichas aportaciones no dinerarias consistan o incluyan la entrega de bienes de inversión que se hayan beneficiado en su adquisición o importación de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 pero sin que hayan alcanzado término los diversos plazos temporales (permanencia en las Islas Canarias del beneficiario y de explotación del bien de inversión) exigidos legalmente, la transmisión sujeta al IGIC resultante de la aportación no dineraria objeto de consulta habrá de considerarse como un incumplimiento a tales efectos.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que no constituye un incumplimiento de los requisitos temporales a que se refiere el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, la transmisión de un bien de inversión entre sociedades mercantiles que, en su adquisición o importación, se haya beneficiado de la exención del IGIC prevista en dicho artículo, en la medida en que dicha transmisión se encuentre no sujeta al IGIC en aplicación del artículo 9.1º.b) de la citada Ley 20/1991 por tratarse de cualquiera de los supuestos previstos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional o de una o varias ramas de actividad incluidos en el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores incluido en el Capítulo VIII del Titulo VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. El nuevo titular del bien de inversión se subrogará en la obligación del cumplimiento de las obligaciones fiscales del transmitente.

No obstante, en el supuesto de aportaciones no dinerarias a que se refiere el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la transmisión sujeta al IGIC del bien de inversión supondrá el incumplimiento de los requisitos temporales propios del beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994. (Contestación vinculante de fecha 20/02/2006)

Palabra clave: Periodo de permanencia

Entre los requisitos exigibles para los sujetos pasivos, sociedades, que apliquen la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 se encuentra el de la permanencia en explotación en las islas Canarias del bien de inversión que haya sido adquirido o importado durante un plazo mínimo de cinco años, o su vida útil si fuera

inferior, a contar desde la fecha del inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento.

Ni la propia Ley 19/1994 en la que se contiene el citado beneficio fiscal ni la Ley 20/1991 que regula el tributo definen el concepto de "vida útil". Acudiendo al ámbito de la normativa tributaria - en aplicación del artículo 12.2 de la Ley 53/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria - con la finalidad de entender el concepto, el artículo 1.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, establece que "*Los elementos patrimoniales del inmovilizado material deberán amortizarse dentro del período de vida útil, entendiéndose por tal el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual. Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial su vida útil será el período durante el cual se espera, razonablemente, que produzcan ingresos*."

Partiendo de tal aseveración, el período de vida útil del bien de inversión vendrá dado en función del método de amortización "fiscal" – entendiendo por amortización "fiscal" aquella que corresponda con la depreciación efectiva y con carácter deducible de acuerdo con el artículo 11.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades - adoptado por el consultante a efectos del Impuesto sobre Sociedades. A tal efecto, los métodos de amortización se enumeran igualmente en el artículo 11.1 citado anteriormente, conforme a los que se considerará que la depreciación de los bienes es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineales establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

…

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

…

d) Se ajusta a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria.

e) El sujeto pasivo justifique su importe.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que el plazo mínimo a que se refiere el requisito de permanencia en explotación en Canarias de los bienes de inversión a que se refiere el número 4 del artículo 25 de la Ley 19/1994 será de cinco años, o su vida útil si fuera inferior, desde la fecha de inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento. Se entenderá como vida útil el período en que, según el método de amortización adoptado por el adquirente o importador del bien de

inversión entre los previstos en el artículo 11.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, deba quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual. (Contestación vinculante de fecha 07/12/05).

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 noviembre de 2005 hasta febrero de 2006)

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

I. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Contribuyentes que pueden aplicar el régimen. Rentas que dan derecho a dotar la RIC. Rentas excluidas del beneficio fiscal

La **consulta V0199-06 con fecha de salida 01/02/2006** aborda una cuestión que, aunque puede parecer obvia, no está de más que se aclare. La descripción de los hechos plantea la duda sobre una sociedad que teniendo domicilio fiscal en la península, adquiere una participación superior a un 5% en una sociedad domiciliada igualmente en la península, pero cuya actividad consiste en la explotación de un hotel radicado en Canarias. En esa situación, se pregunta si los dividendos distribuidos por ésta última con cargo a los beneficios obtenidos en Canarias pueden servir de base para dotar la RIC en la entidad perceptora de los dividendos y si afectaría dicha dotación de la RIC a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos.

La Dirección General de Tributos, como ya ha establecido en numerosas consultas desde el año 1997, responde que los potenciales beneficiarios de la RIC son, exclusivamente los sujetos domiciliados en Canarias por las actividades económicas desarrolladas en dicho territorio, o aquellos otros sujetos que no estando domiciliados en el Archipiélago, desarrollen parte de su actividad a través de establecimientos allí situados. Por ello, la entidad consultante, al no encontrarse en ninguno de los dos supuestos citados, no puede dotar la RIC con cargo a los dividendos percibidos aunque los mismos procedan en última instancia de beneficios obtenidos en un hotel radicado en Canarias.

En cuanto a los dividendos percibidos por la consultante, podrá aplicar la deducción por doble imposición, aún cuando aquellos procedan de beneficios que permitieron dotar la RIC en la entidad filial, sin perjuicio de los efectos que esa distribución pueda tener en la entidad filial precisamente para calcular la

base máxima de dotación al citado beneficio fiscal.

Grupos consolidados

Como ya ha dicho en alguna consulta anterior, la Dirección General de Tributos entiende que en el caso de sociedades que opten por el régimen de tributación consolidada, el beneficio de la RIC resulta de aplicación tan sólo en el ámbito individual de cada sociedad, no en el del grupo, siendo también individual el compromiso de inversión que conlleva. Por ello, la **consulta V0302-06 con fecha de salida 20/02/2006** aclara que no es trascendente el hecho de que, tal como se plantea por el consultante, la suma de las bases imponibles de las sociedades integrantes del grupo ubicadas en la península sea negativa y que su importe absorba los beneficios de las sociedades ubicadas en Canarias ya que "*el incentivo fiscal constituido por la RIC será de aplicación sólo en el ámbito de cada sociedad individual por calcularse sobre el beneficio no distribuido, magnitud que, como es obvio, no puede encontrarse en un ente, el grupo, sin autonomía jurídica para decidir la aplicación de los beneficios, y por articularse como reducción en la base imponible, ya que en el régimen de tributación de consolidación fiscal, ésta se determina de manera independiente en cada sociedad, procediéndose después a su agregación, a efectos de determinar la base imponible del grupo. En definitiva,* ***la limitación establecida en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 27, en cuanto que "en ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa", se refiere al cálculo realizado a efectos de cada entidad individual que forma parte del grupo de consolidación y no a éste como tal"***

Límites cuantitativos. Dotación máxima de la RIC

Una de las cuestiones más debatidas y complejas de analizar, aunque sólo sea desde un punto de vista técnico-contable, es la del cálculo de la dotación máxima de la RIC, dado el gran número de variables que según la norma intervienen en su cuantificación, lo cual se complica enormemente cuando además una misma sociedad cuenta con establecimientos permanentes que desarrollan su actividad en Canarias y otros fuera de dicho territorio.

La **Consulta V0155-06 de 25/01/2006** pretende dar respuesta a una serie de preguntas formuladas en el citado supuesto de una entidad que actúa en todo el territorio español, incluyendo el Archipiélago canario en el que opera por medio de establecimiento permanente sin personalidad jurídica diferenciada de la misma. Intentaremos resumir el contenido de dicha consulta exponiendo las preguntas formuladas con la contestación dada para cada una de ellas por la Dirección General de Tributos.

1ª pregunta: A los efectos de contabilizar el gasto por Impuesto sobre

Sociedades que determinará finalmente el resultado contable imputable al establecimiento situado en Canarias, si aquél se debería ver afectado por las deducciones en cuota que la compañía puede aplicar.

2ª pregunta: Si para calcular el límite de deducciones en cuota establecido en el artículo 44 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se debe tomar en consideración la cuota íntegra correspondiente al establecimiento canario, o la cuota íntegra correspondiente al conjunto de la entidad. En caso de que se admita esta segunda opción, las deducciones aplicables puede que consuman toda la cuota íntegra correspondiente a dicho establecimiento e, incluso, podría implicar una cuota íntegra negativa, por lo que se pregunta si en ese caso se admitiría el ingreso contable por Impuesto sobre Sociedades generado.

A ambas preguntas contesta el Centro Directivo de la forma siguiente:

a) La dotación máxima a la RIC tiene como límite máximo el 90% del resultado después de impuestos correspondiente a las actividades desarrolladas en Canarias. A estos efectos el cálculo del gasto del impuesto sobre sociedades tomará como base el beneficio antes de impuestos de las actividades desarrolladas en dicho territorio y al mismo se le aplicarán, con los límites legales, las deducciones y bonificaciones directamente imputables a dichas actividades.

b) Las deducciones en cuota aplicables y generadas en Canarias, a diferencia de lo anterior, **tomarán como límite la cuota líquida total de la entidad, no exclusivamente la del establecimiento canario**. Ello supone que la deducción (por ejemplo, por activos fijos nuevos) puede superar la cuota correspondiente a los beneficios generados en Canarias, dando así lugar a un ingreso en concepto de gasto por impuesto sobre Sociedades en el establecimiento canario a los efectos exclusivos de calcular la dotación a la RIC. Todo ello sin perjuicio según dice expresamente la DGT "*de la necesidad de que para que el establecimiento permanente radicado en Canarias pueda dotar la RIC deberá haber obtenido contablemente un resultado positivo*" (esta frase genera la duda sobre si dicho resultado positivo, y que es necesario para poder dotar la RIC, es previo o posterior al ingreso contable generado por el crédito fiscal a favor del resto de la entidad que tiene su origen en el establecimiento canario por las deducciones a las que nos hemos referido)

3ª pregunta: Cómo afectan al cálculo de los límites de la dotación a la RIC aquellas partidas que no sean específicamente imputables al establecimiento canario, como pueden ser los ajustes al resultado contable, permanentes y temporales, compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y deducciones pendientes de aplicar.

A este respecto, la DGT señala que los ajustes permanentes y temporales,

la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y las deducciones pendientes de aplicar, *"se imputarán a cada territorio en función de su procedencia, ahora bien, en el supuesto de las bases imponibles negativas imputables a cada actividad, se aplicarán a las rentas positivas de cada una y el exceso compensará las rentas positivas obtenidas por el resto de actividades."*

Por tanto, teniendo en cuenta lo dicho en contestación a esta 3ª pregunta y a las preguntas 1ª y 2ª, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores procedentes de actividades desarrolladas fuera de Canarias, sólo afectarán al cálculo de la dotación a la RIC en la medida que excedan del resultado positivo obtenido en las mismas actividades que generaron dichas pérdidas en el año en que se compensen las mismas. Por el contrario, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y procedentes de las actividades desarrolladas en Canarias afectarán íntegramente al cálculo de la dotación máxima a la RIC en el ejercicio en que éstas generen resultado positivo y que se decida compensarlas con el mismo.

4ª pregunta: Si se deben considerar como beneficios distribuidos a efectos del artículo 27.2 de la ley 19/94, sólo los dividendos que procedan de beneficios obtenidos en Canarias o se refiere a la totalidad de los dividendos que se distribuyan por la entidad.

Manteniendo el criterio general de la consulta analizada, la DGT entiende que ***"a efectos de la dotación a la RIC, las asignaciones a la misma se verán reducidas por los dividendos que se repartan con cargo a las reservas que procedan de beneficios obtenidos en territorio insular canario"***. Igualmente expone que cuando el tercer párrafo del 27.2 se refiere a que se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal, *"la entidad deberá identificar la parte de la reserva legal dotada que corresponde a los beneficios obtenidos en territorio insular canario"*

Como vemos, la Dirección General de Tributos, no establece un criterio de atribución proporcional en la distribución de dividendos o en la dotación a la reserva legal en función de los beneficios obtenidos en Canarias y fuera de dicho territorio, sino que hace referencia a un criterio de identificación concreta de los beneficios distribuidos o reserva legal dotada por parte de la entidad. Esta identificación en la práctica puede resultar muy difícil de acreditar, por no decir imposible o arbitraria, en el caso de que en todos los establecimientos tanto canarios, como no canarios, se obtengan beneficios. Lógicamente, dicha atribución no será tan arbitraria cuando en alguno de dichos establecimientos se obtengan pérdidas.

5ª pregunta: Compatibilidad con relación a la misma inversión, del benefi-

cio fiscal de la RIC con la deducción por inversiones medioambientales.

La contestación a esta pregunta empieza afirmando que el incentivo fiscal a la inversión derivado de la dotación y materialización de la RIC podrá aplicarse de forma simultánea con el resto de los beneficios fiscales contemplados por la normativa del impuesto, salvo que se haya establecido de forma expresa la incompatibilidad entre ellos. Por ello, y dado que el apartado 7 del artículo 27 establece la incompatibilidad de la RIC para los mismos bienes, "*con la deducción por inversiones y con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios a que se refiere el artículo 36 ter de la ley 43/1995",* la Dirección General de Tributos analiza si la deducción por inversiones medioambientales se encuentra incluida en esa alusión genérica a la "deducción por inversiones" que realiza el 27.7.

Así, Tributos entiende que dicha alusión se refería inicialmente las deducciones contenidas en el artículo 26 de la ley 61/78. Al haber sido derogada dicha ley, debe interpretarse que la referencia del 27.7 debe entenderse realizada al capítulo IV del título VI del actual texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, entre las que se incluye la deducción por inversiones medioambientales establecida en el artículo 39 del citado texto refundido.

Para reforzar dicha conclusión, se debe tener en cuenta que el propio texto refundido de la LIS establece que la realización de una determinada inversión en un bien no puede dar lugar a la aplicación de más de un incentivo fiscal, excepto la deducción por actividades en investigación y desarrollo y por reinversión de beneficios extraordinarios, para las que el artículo 35 del texto refundido establece de forma expresa la compatibilidad entre ambas.

Por todo ello, **el consultante deberá optar, para un bien determinado, por realizar la materialización de la RIC o alternativamente, por aplicar la deducción por inversiones medioambientales.**

Mantenimiento de las inversiones. Renovación de activos

Tal y como se viene manteniendo desde la consulta V0021/2001 de 25/04/2001, la Dirección General de Tributos entiende que en el caso de que, aunque no haya terminado la vida útil de los activos en los que se ha materializado la RIC, las circunstancias de la actividad productiva hayan convertido los activos en obsoletos o ineficientes haciendo obligada su sustitución por otros activos, se considerará no incumplido el requisito de mantenimiento exigido en el 27.5 a) del artículo 27 si el importe obtenido por la enajenación de los activos se reinvierte de forma inmediata, en el mismo periodo impositivo, en la adquisición de otro activo fijo que lo sustituya y que reúna los requisitos para la materialización de la RIC.

Teniendo en cuenta dicho criterio, la **consulta V0091-06 con fecha de salida 18/01/2006,** considera que no constituye incumplimiento del requisito de mantenimiento, la rehabilitación de un complejo turístico de apartahoteles que sirvió para materializar la RIC, acondicionándolo para transformarlo en hotel de cuatro estrellas cuando dicha transformación, según se explica en la consulta, obedece a los cambios producidos en el sector consistentes en que la ocupación de los apartahoteles y apartamentos ha sufrido una disminución considerable en comparación con la de los hoteles de cuatro estrellas.

II. ZONA ESPECIAL CANARIA (ZEC)

ZEC y régimen de sociedades patrimoniales

La **consulta V2259-05 con fecha de salida 07/11/2005** aborda la preferencia o no que debe tener en su caso el régimen especial de tributación de la zona especial canaria en el caso de una entidad que estando inscrita en el Registro Oficial de la ZEC, cumpla los requisitos para ser considerada sociedad patrimonial.

La Dirección General de Tributos entiende que el artículo 42 de la Ley 19/1994, que establece la aplicación de un tipo de gravamen especial a aquella parte de la base imponible que corresponda a las operaciones realizadas por las entidades inscritas en cuanto las realicen material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC, es de carácter preceptivo u obligatorio, no potestativo, obligando a tributar a estas entidades exclusivamente con arreglo a dichas especialidades. Por tanto, **en cuanto el sujeto pasivo tenga la consideración de entidad ZEC deberá tributar con arreglo al régimen estipulado en la ley 19/1994, aun cuando concurran en ella en algún periodo impositivo las circunstancias previstas para ser considerada sociedad patrimonial.**

Cosa distinta, aclara también la consulta, es que la entidad no cumpla los requisitos necesarios para mantener la calificación de entidad ZEC en un periodo impositivo, en cuyo caso no le sería de aplicación el régimen de la Ley 19/1994 y debería tributar como sociedad patrimonial ya que según establece el artículo 52 de la citada ley, el incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en el artículo 31 para las entidades ZEC determinará la pérdida del derecho al disfrute de los beneficios fiscales de la misma, sin perjuicio de la revocación o cancelación de la inscripción en el Registro Oficial de entidades ZEC.

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

(Desde noviembre de 2005 hasta febrero de 2006)

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

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

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

A) Exenciones en operaciones interiores

Palabra clave: Exención por volumen de operaciones

Cuestión planteada: Obligación de acreditar ante la Administración Tributaria Canaria la concurrencia de los requisitos exigidos para la aplicación de la exención.

"CONSIDERANDO TERCERO: El artículo 10.1 de la Ley 20/1991, creadora del IGIC, enumera y describe las operaciones interiores que se encuentran exentas del Impuesto. Concretamente, el apartado 28 del citado precepto establece la exención del IGIC en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos personas físicas, cuyo volumen de operaciones realizadas el año natural anterior no supere una determinada cantidad, cuyo importe se revisa automáticamente cada año en función de la variación del índice de precios al consumo. Defiende el interesado la tesis de que, al no alcanzar su volumen de operaciones el límite fijado para cada año con respecto al anterior, la totalidad de las operaciones realizadas entre los años 1998 a 2001 se encuentran exentas de IGIC, y los ingresos efectuados en ese período fueron, por tanto, indebidos.

Sin embargo, de la documentación que obra en el expediente no puede llegarse a la convicción de que, efectivamente, las operaciones descritas se encuentran amparadas por la exención del IGIC. Y a esta conclusión se llega si tenemos en cuenta lo que sigue:

PRIMERO: El artículo 114.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, vigente al tiempo de formularse la solicitud de devolución y de la interposición de la presente reclamación, traslada la carga de la prueba a quienes en el procedimiento de gestión o en el de resolución de reclamaciones pretendan ejercer un derecho. En el caso que nos ocupa, por tanto, será el interesado quien debe-

rá acreditar los extremos que fundamenten su petición.

SEGUNDO: Constan en el expediente fotocopias de las autoliquidaciones practicadas por el Sr. (…) en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios 1997 a 2001. En ellos se declaran unos rendimientos netos que no superan el límite a que se refiere el artículo 10.1.28) de la Ley 20/1991, para cada uno de los períodos indicados. Sin embargo, esas cifras no reflejan el volumen de operaciones del sujeto pasivo, sino únicamente los rendimientos resultantes de la aplicación de signos, índices o módulos a la que, como empresario acogido al cálculo de la base imponible por el método de estimación objetiva, viene obligado. En consecuencia, al no quedar debidamente cuantificado el volumen de operaciones, no es posible realizar la comparación con el límite cuantitativo exigido por la Ley del IGIC ni, lógicamente, defender la exención de sus operaciones.

TERCERO: Es comprensible, por otra parte, que el interesado no lleve Libro Registro de Facturas emitidas por cuanto, en principio, al desarrollar una actividad de restauración y prestar servicios cuyo valor unitario no supere las 500.000 pesetas (3.005,06 euros), el artículo 4 del Real Decreto 2.402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, autoriza a éstos a sustituir las facturas por talonarios de vales numerados o, en su defecto, "tickets" expedidos por máquinas registradoras; pero ello no es óbice para que, en el supuesto de que –como en el caso que nos ocupa- se opte por la emisión de "tickets", subsista la obligación de conservar los rollos en que se anoten las operaciones, tal y como expresamente recoge el número 4 del citado precepto. Pues bien, estos rollos tampoco fueron aportados por el interesado en el expediente de gestión, privando a la Administración de la posibilidad de comprobar los extremos que fundamentan la solicitud de devolución."

Se desestima la solicitud de ingresos indebidos. (Resolución 625/05, Reclamación 664/03/3).

B) Localización del hecho imponible. Establecimiento permanente

Palabra clave: Delegado comercial

Cuestión planteada: empresa que actúa en Canarias mediante un delegado comercial afincado en Canarias. Carácter de empresa establecida en Canarias o no.

"C) (…), la cuestión a dilucidar estriba en determinar si la entidad *"la reclamante"* cumple con el presupuesto -no estar establecida en el territorio de aplicación del Impuesto- para obtener la devolución -mediante el procedimiento especial regulado en el artículo 48 de la Ley 20/1991, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en los

artículos 87 a 89 del Real Decreto 2.538/1994, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario, y en el artículo 10 del Decreto 182/1992, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario- de las cuotas soportadas en concepto de Impuesto General Indirecto Canario durante el ejercicio 2001. Pues bien, a este respecto, debemos tener en cuenta que:

C.1) Según manifestó, en fecha 26 de julio de 2002, la propia entidad -contestando un requerimiento formulado por la Administración de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife acerca del expediente número (…) y en el que se solicitaba la devolución de las cuotas soportadas durante el ejercicio 2001- se dedica a la comercialización y venta de neumáticos y de otros artículos del automóvil, disponiendo de un responsable de venta en nómina, con domicilio permanente en Santa Cruz de Tenerife, que lleva los contactos con todos los clientes y, en consecuencia, controla las necesidades de los mismos. Al propio tiempo, envía containers, directamente desde fábrica a las Islas Canarias y que son importados a nombre de *"la reclamante"* -como se demuestra por la relación de DUAS y cartas de pago que obran en el expediente-, de manera que la entrega se produce en el interior de las Islas Canarias a su nombre, de forma habitual y no ocasional, con independencia de que los envíos se facturen desde Madrid, y que también se dispone de un local (…), como lo prueba que se aportan recibos de la Compañía Telefónica correspondientes a todo el año 2001 a nombre de dicha entidad y por diversos conceptos.

C.2) Según documentos adjuntos y por lo que atañe al Delegado Comercial de dicha entidad -don (…)- resulta que: 1º) Dispone, desde 2001, de una línea RDSI sufragada por *"la reclamante"*; 2º) La entidad *"la reclamante"* -a través de un contrato de leasing cuyas cuotas también corren a cargo de la misma- viene poniendo a disposición de este Delegado Comercial, desde 2001 hasta la actualidad, un vehículo (…). Por añadidura, parece obvio que existe un ánimo de permanencia en las relaciones entre la empresa y ese Delegado, por cuanto don (…) ha ostentado, desde 1999 hasta hoy, la condición de Delegado Comercial de *"la reclamante"*

En definitiva, que en el supuesto controvertido nos encontramos ante un Delegado Comercial de *"la reclamante"* cuya actividad consiste -según reconoce dicha entidad- en poner en contacto a la empresa representada con potenciales clientes a cambio de una comisión -concurriendo en la relación existente entre ambos una vocación de continuidad o permanencia, pues viene desarrollando la actividad al menos desde 1999- y se da una evidente relación con la empresa que sufraga diversos gastos (Línea RDSI y vehículo automóvil), que no son gastos que corran a cargo de la matriz si de lo que habláramos fuera de

la actividad de agente comercial por cuenta propia, en la que sólo se recibe remuneración por las operaciones que llegan a buen puerto ex Ley 12/1992, reguladora del Contrato de Agencia.

C.3) Según establece el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, a los efectos de lo dispuesto en esta ley se consideran establecidos en un determinado territorio "a los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas desde un establecimiento situado en las islas Canarias". Y, en el artículo 17.1.2º de la misma Ley se entiende por establecimiento permanente a "cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales", ostentando, en particular y entre otros, tal consideración "(…) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres instalaciones, almacenes, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y cuenta del sujeto pasivo". Por añadidura, el criterio reiterado que ha mantenido la Dirección General de Tributos en este punto ha sido el de que para hablar de establecimiento permanente no es necesaria la concurrencia en la actividad desarrollada de todos los factores inherentes al ejercicio de las actividades económicas, toda vez que la realización de actividades empresariales o profesionales implica la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos (Vid., entre otras, Consultas 3-25/11/93 y 7-24/04/97).

En definitiva, podemos concluir que *"la reclamante"* tiene la consideración de entidad establecida en el territorio de las Islas Canarias a efectos del Impuesto General Indirecto Canario (…)". (Resolución 702/05, Reclamación 540/04/3)

C) Tipos impositivos

Palabra clave: Juguetes plásticos

Cuestión planteada: tipo de gravamen aplicable a la importación y entrega de "juguetes plásticos".

"A) Conforme a lo dispuesto en el Anexo I.1.1º de la Ley 20/1991, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, el tipo impositivo reducido del 2 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario se aplicará, entre otras operaciones, a las *importaciones de los productos derivados de las industrias de transformación del caucho y materias plásticas*.

B) A tenor de lo previsto en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, *en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*.

Y, circunscribiéndonos al caso que nos ocupa, es lo cierto que, de una parte, ni la propia normativa tributaria, ni la normativa general acotan el sentido de los vocablos utilizados en la norma controvertida, y que, de otra parte y ateniéndonos a las pautas hermenéuticas establecidas en el artículo 3.1 del Código Civil -al que en materia de interpretación de las normas tributarias remite el apartado 1 del artículo 12 de la Ley General Tributaria-, las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.

Pues bien, ateniéndonos al sentido técnico de los vocablos utilizados en el Anexo I.1.1º de la Ley de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, procede observar que en el Real Decreto 1560/1992, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas -dando cumplimiento al Reglamento del Consejo de la Comunidad Económica Europea número 3037/1990, de 9 de octubre- se clasifica en el grupo 25 la actividad de *fabricación de productos de caucho y materias plásticas*, en tanto que lo hace en el subgrupo 36.5, dentro del grupo 36 (*Otras industrias manufactureras*), la *fabricación de juegos y juguetes,* clasificación diferenciada esta que, indirectamente, está en la base de la resolución recaída en el recurso de reposición ahora impugnada, cuando lo desestima por entender que el tipo de gravamen aplicable a la importación y entrega de "juguetes plásticos" debería ser del 5 por 100, toda vez que la industria de la juguetería estaba encuadrada en el Epígrafe 494.1 (*Fabricación de juegos, juguetes y artículos de puericultura*) de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, distinto del Epígrafe 482.2 y referido a la "*fabricación de artículos acabados de materias plásticas*".

Y este es, sin duda, el mismo criterio que inspira la Resolución de 25 de noviembre de 2004, emanada de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda y que compartimos plenamente, cuando declara que << (…) la industria de los juegos y juguetes es notoriamente independiente de las industrias anteriormente señaladas en el Anexo I de la Ley 20/1991, sin que pueda afirmarse que los productos resultantes de la misma se encuadran en los productos derivados de la industria de transformación del caucho y materias plásticas. A tal fin, el Real Decreto Legislativo 1.175/1990, por el que se aprueban las Tarifas y las Instrucciones del Impuesto sobre Actividades Económicas, clasifica la industria del caucho y materias plásticas en la agrupación 48, mientras que la industria del juguete queda clasificada en una agrupación distinta -la 49, dedicada a *Otras industrias manufactureras*-, encuadrándose en el epígrafe

494.1 (*Fabricación de juegos, juguetes y artículos de puericultura*). La nota explicativa de este epígrafe señala: "Este epígrafe comprende la fabricación de juegos de sociedad y salón, juegos y juguetes para niños, artículos de puericultura (parques, corrales, etc.) y artículos para fiestas y diversiones".

En el sentido anteriormente apuntado, si la industria de fabricación del juguete no tuviera asignado un epígrafe propio en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas deberíamos encuadrarla atendiendo a otros criterios lógicos, como su finalidad o su composición. Sin embargo, teniendo en cuenta la circunstancia de su independencia en las Tarifas del Impuesto respecto de otros productos y otras industrias, podemos concluir que la industria del juguete tiene entidad propia respecto de esas otras industrias.

Una sola excepción debemos plantear respecto del criterio señalado anteriormente, y es cuando los juguetes están constituidos exclusivamente con materiales derivados de la industria del caucho, ya que, en este único caso, las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas incluyen la producción de estos bienes en el epígrafe 481.9 (*Fabricación de otros artículos de caucho n.c.o.p.*). En este caso particular, estos artículos -constituidos por pelotas de goma, juegos de baño, etc.- tributarán al tipo del 2 por 100, de acuerdo con el mencionado Anexo I de la Ley 20/1991." (Resolución 137/06, Reclamación 280/05/3).

II. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Adquisición de bienes de inversión (articulo 25)

Palabra clave: Identificación bienes

Cuestión planteada: requisitos del certificado

"(…): La exención del IGIC queda, entonces, condicionada a la concurrencia de una serie de requisitos subjetivos, objetivos y de actividad, de modo y manera que la ausencia de alguno de ellos determina la inaplicabilidad del citado beneficio fiscal. Pues bien, del análisis de la documentación aportada en diversos escritos presentados el 29 de agosto de 2003 se observa claramente que se incumple uno de los requisitos exigidos en el precepto parcialmente trascrito para que la exención del IGIC despliegue todos sus efectos liberatorios para el sujeto pasivo, directamente vinculado con la declaración a que hace referencia el segundo párrafo del apartado 2. En efecto, del tenor literal del párrafo en cuestión se desprenden, de manera clara e inequívoca, tres elementos imprescindibles en dicha declaración: 1) el adquirente debe entregar dicho documento al transmitente con carácter previo a la entrega del bien de inversión; 2) dicha declaración deberá identificar, sin ningún géne-

ro de duda, el bien de inversión objeto de la compraventa; y 3) contendrá una explícita manifestación del adquirente, de que en la operación concurren la totalidad de los requisitos exigidos en el propio artículo 25.

(…): Del examen de los certificados expedidos –aportados previo requerimiento de la Administración- se desprende que:

1. Certificados expedidos por "X, S.A."con fecha 9 de julio y 29 de noviembre de 2002: se refieren a entregas de bienes de inversión realizadas con anterioridad a la emisión de dichos certificados. Prueba de ello es la fecha que aparece consignada en algunas de las facturas (3 de enero, 30 de abril y 6 de mayo de 2002) y, en cualquier caso –especialmente para la factura 197/02, expedida el 29 de noviembre de 2002-, el hecho de que se indique en el propio certificado la numeración que corresponde a cada una de las facturas. Evidentemente, este último dato sólo puede conocerse cuando se está en posesión de la factura, no antes.

2. Certificados expedidos por "Y, S.A.": como ocurre en el caso anterior, su emisión se realizó con posterioridad a la entrega de los bienes de inversión, de acuerdo con la fecha consignada en las facturas 170, 182 y 196/02.

3. Certificado expedido por "Z, S.L." el 22 de julio de 2002: ampara las facturas 201, 202 y 203/02, de fecha 17 y 18 de diciembre de 2002, por importes de 128.679,60, 25.502,00 y 8.341,19 euros, respectivamente. Identifica el bien de inversión ("nave industrial de nueva construcción así como del equipamiento de sus instalaciones frigoríficas y de oficinas, con una superficie de 400 m^2 y sita en el Polígono Industrial de Arinaga del municipio de Agüimes, y manifiesta, con carácter previo a dicha operación, la concurrencia de los requisitos legalmente exigidos para disfrutar de la exención del IGIC.

En resumidas cuentas: únicamente el certificado expedido por "Z, S.L." el 22 de julio de 2002 se ajusta a las prescripciones legales, razón por la cual las operaciones amparadas en aquél se encuentran, en principio, exentas de IGIC. No ocurre lo mismo con los certificados expedidos por "X, S.A." y por "Y, S.A.", que carecen de eficacia liberatoria por no haberse entregado con anterioridad a las operaciones que supusieron el devengo del Impuesto." (Resolución 41/06, Reclamación 118/04/3).

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

(Desde noviembre de 2005 hasta febrero de 2006)

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

I. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Requisitos formales en la dotación

La **Resolución dictada por el TEAC el 2 de febrero de 2006 en la reclamación con número 2018/02** analiza las consecuencias de haber realizado una primera declaración del Impuesto sobre Sociedades en plazo voluntario, previo su correspondiente acuerdo de aprobación de las cuentas y distribución del resultado, y que fue modificado por un posterior acuerdo rectificativo del anterior en cuanto a la distribución del resultado contable al haber advertido un error en él y que sirvió de base para la presentación de una segunda declaración del Impuesto sobre Sociedades, sustitutiva de la inicialmente presentada, pero realizada fuera del plazo voluntario de presentación de la autoliquidación del Impuesto. Las nuevas cuentas recogían un resultado contable superior al inicialmente aprobado y también una dotación a la RIC incrementada en el mismo importe que se ve aumentado el resultado contable. La Inspección consideró que aunque sí procedía el aumento de la base imponible según el nuevo acuerdo adoptado, no admitió la nueva dotación a la RIC al haberse realizado fuera del plazo legal de aprobación de cuentas y al haberse presentado la segunda declaración del Impuesto fuera del plazo voluntario para ello.

El TEAC concluye:

1. Si bien el artículo 95 de la Ley de Sociedades Anónimas prescribe la obligación de aprobar las cuentas dentro de los seis meses siguientes al cierre del ejercicio, el artículo 115 del mimo texto legal, permite que una vez advertido el error incurrido se sustituya el primer acuerdo por otro en que se subsane tal error. Con dicho nuevo acuerdo surge a su vez la preceptiva obligación de pre-

sentar una nueva declaración del Impuesto. Además, de no ser válido el segundo acuerdo adoptado a efectos de la dotación a la RIC, tampoco lo sería a efectos del aumento del resultado contable por aumento del valor de las existencias, siendo contradictorio no admitirlo para una cosa y sí para la otra.

2. La lógica del beneficio fiscal exige que el acuerdo societario sea previo a la presentación de la declaración tributaria. Constando en el expediente que la declaración del Impuesto rectificativa es posterior al nuevo acuerdo de aprobación de cuentas y distribución del resultado, se entiende válida la aplicación del beneficio fiscal.

Materialización de la RIC. Plazo de entrada en funcionamiento

En el número anterior de la revista, en esta misma sección, se hizo referencia a la Resolución del TEAC de 25 de noviembre de 2005 (nº reclamación 1747/03). Dicha Resolución vino a suponer un cambio de criterio con respecto al que había sido mantenido hasta ese momento por el propio Tribunal Central, sin embargo se decía en ese número que al ser la primera Resolución que contenía tal criterio, habría que esperar a posteriores pronunciamientos para saber si podríamos considerarlo doctrina reiterada.

Pues bien, con fecha 16 de febrero de 2006 el TEAC ha evacuado la segunda Resolución (nº 7032/03) en el mismo sentido.

El criterio mantenido hasta ese momento por la Agencia Tributaria, por la Dirección General de Tributos (Consultas V0021/2001, V1280/05 y V1209/05) y confirmado por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (sentencia 113/2005 de 4/02/2005 de la Sala de Las Palmas de Gran Canaria y por el propio TEAC (nº reclamaciones 1864/02, 3818/03 y 3819/03) se sintetizaba en lo siguiente: las inversiones en que se materializa la RIC deben realizarse en cualquier caso dentro del plazo máximo para invertir que se establece en el artículo 27.4 y en cuanto a la entrada en funcionamiento, la regla general es que también debe producirse dentro de dicho plazo máximo, excepcionándose de esto último únicamente a las denominadas "inversiones complejas". Es decir, con carácter general, el plazo de inversión coincidía con el plazo de entrada en funcionamiento.

Las dos últimas Resoluciones del TEAC, de 25 de noviembre de 2005 y de 16 de febrero de 2006 cambian dicho criterio estableciendo, en términos casi idénticos, que **como regla general y, no sólo para las inversiones complejas, la entrada en funcionamiento de los activos adquiridos para la materialización de la RIC puede ser posterior al plazo de inversión, siempre que se produzca "dentro de un proceso ininterrumpido de actuaciones tendentes a tal fin".**

Al existir dos Resoluciones en el mismo sentido, debemos considerar que tal criterio constituye doctrina reiterada del TEAC, con los efectos vinculantes que ello tiene para la Administración Tributaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 239.7 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Francisco Clavijo Hernández

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

I. INTRODUCCIÓN

Es un hecho repetido hasta la saciedad en los foros tributarios de las islas, pero no por ello menos cierto, que las exenciones del IGIC de los comerciantes minoristas y la del artículo 25 de la ley 19/1994 suscitan bastantes interrogantes en su aplicación. Muchos de ellos surgen de la misma regulación de las exenciones. Sin embargo, otros aparecen, como se verá en estos comentarios, al profundizar en los distintos aspectos de estas dos exenciones.

No es éste el lugar idóneo para examinar todos esos interrogantes. Nos conformamos con examinar únicamente dos contestaciones de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias a consultas de contribuyentes, en las que se analizan algunos de estos problemas. Su estudio lo vamos a realizar, de modo convencional, distinguiendo, por un lado, la problemática que plantea la consulta de 11 de enero de 2006 sobre la entrega de bienes inmuebles por un comerciante minorista, y por otro, la cuestión relativa al acondicionamiento de un local comercial y la aplicación del artículo 25 de la ley 19/1994 que estudia la consulta de 3 de enero de 2006

II. LA ENTREGA DE BIENES INMUEBLES POR UN COMERCIANTE MINORISTA (Consulta de 11/01/2006; página web: referencia nº 1023)

Al abordar el problema de las entregas de bienes inmuebles por parte de los minoristas, de entrada, hemos de destacar que nos encontramos ante una cuestión de orden teórico, pero también de una considerable relevancia práctica. Desde la primera perspectiva, la importancia del tema parece bastante obvia si se tiene en cuenta que lo que trata de examinarse en este epígrafe es, de un lado, el ámbito de la exención de los minoristas del artículo 10.1.27 de la ley 20/1991, y de otro, la problemática de la aplicación, en estos casos, de las exenciones técnicas o de las de las entregas inmobiliarias establecidas, respectivamente, en los números 24 y 22 del apartado 1 del artículo 10 de la misma ley. Pero el tema afecta también a la práctica del IGIC, como salta a la vista, con solo

percatarse de la importancia que tiene esta exención de los minoristas en la regulación y diseño del Impuesto.

No es misión nuestra, evidentemente, estudiar en estos comentarios el concepto de minorista. Nos basta con destacar una precisión bastante elemental (pero quizá por ello, como ocurre con todo lo evidente, es olvidada en muchas ocasiones) referida al ámbito de la exención de los minoristas del artículo 10.1.27 de la ley. Nos referimos, en concreto, a que esta exención en ningún caso se extiende «a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen dichos sujetos al margen de la referida actividad comercial». Esta precisión que la ley 20/1991 hace del ámbito de la actividad comercial exenta no es ociosa: significa que «las ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros» (artículo 10.3.1 de la ley), son las únicas ventas o entregas que están exentas por el artículo 10.1.27. Las otras ventas o entregas, como las de bienes inmuebles, que pueden realizar los minoristas, no están exentas por este artículo de la ley 20/1991, por lo que es imposible que los adquirentes, si son empresarios o profesionales, puedan deducir –así lo precisa la DGT del Gobierno de Canarias en la contestación a esta consulta- la carga impositiva implícita a que se refiere el artículo 29.3 de la ley.

Conformarse con esta consideración de que estas entregas de bienes inmuebles no forman parte de la exención de los minoristas sería, a mi juicio, quedarse en la superficie del problema que tenemos planteado: lo que nos debe seguir cuestionando es cómo tributan o por qué concepto están exentas en el IGIC estas entregas de bienes inmuebles por parte de un minorista. Este interrogante puede recibir una diferente respuesta dependiendo de si el bien inmueble, como explica la consulta, se ha utilizado exclusivamente por el minorista en la actividad comercial, o bien lo ha usado conjuntamente en la actividad comercial y en otro u otros sectores diferenciados de la actividad, o bien, por último, lo ha utilizado en periodos anuales en que ha tenido la condición de minorista y en otros en donde no ha disfrutado de esta consideración. Analicemos separadamente estos tres supuestos.

1º) Por lo que respecta al primero de que el bien inmueble lo ha utilizado el empresario minorista exclusivamente en la actividad comercial, podría mantenerse que esta entrega está exenta por el artículo 10.1.22 de la ley por tratarse de una segunda o ulterior entrega de edificación. Sin entrar en el estudio de esta exención, sí es claro que, en estos casos, ha existido, por lo menos, una primera entrega anterior una vez que la edificación fue concluida (o rehabilitada), con lo cual es obvio que la venta por el minorista podría calificarse como una segunda o ulterior entrega de edificación. Ahora bien, como quiera que el minorista al

adquirir el bien inmueble no ha podido deducir el IGIC soportado, cabría defender también –así lo hace la consulta- que su venta estaría exenta no por el artículo 10.1.22 de la ley, sino por ser aplicable la exención técnica del apartado 24 del número 1 del mismo artículo 10. Este solapamiento de exenciones plantea el problema de cuál es la exención a aplicar, ¿la del artículo 10.1.22 de la ley por ser una segunda u ulterior entrega o la técnica del número 24 del mismo artículo?

A mi juicio, estas entregas de bienes inmuebles por los minoristas están exentas por el artículo 10.1.22 de la ley y nunca por la exención técnica del artículo 10.1.24, al ser aplicable a estas entregas la exención específica de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones. Por ello, no comparto la doctrina de esta consulta, cuando afirma que «la entrega de un bien inmueble, previamente adquirido, por parte de un sujeto pasivo que tiene la consideración de comerciante minorista y que ha utilizado exclusivamente dicho bien inmueble en dicha actividad exenta, se encuentra en todo caso exenta por el artículo 10.1.24 de la ley, sin posibilidad de renuncia, lo que implica su sujeción a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD». Evidentemente, lo que caracteriza el supuesto de la exención del artículo 10.1.24 de la ley es que el sujeto pasivo no ha podido deducir el IGIC soportado de los bienes o de sus componentes; ante esta situación, y puesto que la Hacienda Canaria ya ha recaudado el IGIC correspondiente al bien de que se trata, no tiene sentido –y es por lo que la ley la declara exenta con el fin de evitar la sobreimposición- que se vuelva a devengar el IGIC sobre ese bien por esa entrega. Sin embargo, nada de esto sucede con estas operaciones inmobiliarias, pues la ley 20/1991 declara expresamente exenta la segunda entrega del bien. Por ello entiendo que esta exención técnica no debe aplicarse –así se contempla, por ejemplo, en el IVA peninsular- cuando los bienes, como ocurre en este supuesto, se destinan a operaciones en las que son aplicables las exenciones de las entregas inmobiliarias de los apartados 20, 21 y 22 del artículo 10.1 de la ley 20/1991, puesto que en todos estos supuestos el sujeto siempre debe poder renunciar, si lo estima oportuno, a la exención del IGIC, cosa que no podría hacer si se aplica la exención del artículo 10.1.24 de la ley. Así se desprende del artículo 10.4 de la ley 20/1991: «las exenciones relativas a los apartados 20, 21 y 22 del número anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo…»

2º) El segundo supuesto a que antes aludíamos se refiere a los bienes inmuebles que se hayan utilizado en común en la actividad comercial por la que el empresario tiene la condición de minorista y en otro u otros sectores diferenciados de actividad. Se trata de un hecho que, por lo que conozco, se da con mucha frecuencia en la práctica. A efectos expositivos, podemos diferenciar, dentro de este supuesto, dos casos que pueden presentarse:

- El primero consiste en que el bien inmueble se utilice en común por el minorista en la actividad comercial y en otro sector o sectores que no permita la deducción de las cuotas soportadas. El estudio detallado de este caso es imposible de realizar en el marco de unos comentarios; hemos de limitarnos a destacar que los problemas que plantea, en cuanto a la aplicación de las exenciones de los números 22 y 24 del artículo 10.1 de la ley, son los mismos que hemos examinado en el apartado anterior, por lo que nos permitimos hacer una remisión a la problemática allí estudiada a fin de evitar reiteraciones innecesarias. Simplemente quiero destacar que la entrega del bien inmueble por el empresario está exenta, a mi juicio, por el artículo 10.1.22 de la ley, al tratarse de una segunda o ulterior entrega de edificación.

- El otro caso que puede plantearse es que el bien inmueble se utilice en común en la actividad comercial y en otro sector o sectores diferenciados de la actividad en el que se permita la deducción total o parcial de las cuotas suportadas. Aquí ya no se plantea la disyuntiva de si es aplicable la exención técnica del artículo 10.1.24 de la ley o la inmobiliaria del artículo 10.1.22 por segunda o ulterior entrega de edificación, ya que al poder deducirse el empresario el IGIC soportado en aplicación de la prorrata, no cabe cuestionarse siquiera la aplicación de la exención técnica. En este supuesto, por tanto, la entrega del bien inmueble estará exenta por el artículo 10.1.22 de la ley. Y salvo que el bien inmueble esté afecto al régimen especial del comerciante minorista, «no existe en la ley ningún impedimento», en principio, a la renuncia a la exención, siempre y cuando, según precisa la contestación de la Dirección General de Tributos, se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 10 de la ley 20/1991.

3º) El tercer y último supuesto es que el bien inmueble se haya utilizado por el empresario en periodos anuales en que haya tenido la condición de minorista y en otros en donde no haya disfrutado de esta consideración. Este caso no es, sustancialmente, distinto del anterior. Dado que el IGIC soportado ha podido deducirse por el sujeto pasivo, bien por el régimen general de deducciones (artículos 28 y siguientes de la ley), o bien por la vía de regularización de la deducción por bienes de inversión (artículos 40 y 41 de la ley 20/1991), la entrega del bien estará exenta –así lo subraya la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias- como una segunda o ulterior entrega de edificación por el artículo 10.1.22 de la ley 20/1991. Obviamente, esta exención, igual que todas las relativas a las entregas inmobiliarias, puede ser objeto de renuncia, salvo que, como hemos dicho, el bien inmueble esté afecto al régimen especial de comerciantes minoristas.

III. EL ACONDICIONAMIENTO DE UN LOCAL COMERCIAL Y EL ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994 (Consulta de 03/01/2006; página web: referencia nº 1025)

Bajo esta rúbrica vamos a examinar una serie de cuestiones que, por lo general, suelen plantearse cuando se aplica la exención del artículo 25 de la ley 19/1994. Son, específicamente, tres.

a) En primer lugar, la cuestión relativa al concepto de bien de inversión. Un asunto en apariencia sencillo: el apartado 7 del artículo 25 de la ley 19/1994 remite a la ley 20/1991, que regula el IGIC, para precisar el concepto de bien de inversión. Esta ley define los bienes de inversión en el artículo 40.8 con los siguientes términos: «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 período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación». Esta definición admite, no obstante, algunas excepciones que establece el mismo artículo 40 en su apartado 9º, al disponer que «no tendrán la consideración de bienes de inversión: 1) Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo. 2) Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión. 3) Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización. 4) Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente. 5) Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley. 6) Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas».

No podemos detenernos a analizar, en estos comentarios, el concepto de bien de inversión ni tampoco cada una de sus excepciones, sino que vamos a referirnos únicamente a las obras de acondicionamiento de los locales comerciales: en concreto, lo que debemos cuestionarnos es si estas obras, a los efectos del IGIC, pueden considerarse bien de inversión.

La respuesta negativa no puede ofrecer duda alguna: por un lado, el propio artículo 40.9 de la ley dispone que las reparaciones de los bienes de inversión, entre las que pueden incluirse, en algunos casos, las de acondicionamiento, no tienen la consideración de bien de inversión. Pero, además, de acuerdo con el artículo 7.1.6º en relación con el 6.2.4º de la ley 20/1991, las obras de acondicionamiento deben considerarse, dice la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, como prestación de servicios y no como entrega de bienes. Por tanto, a efectos de la aplicación del artículo 25 de la ley 19/1994, «dicha ejecución de obra no puede asimilarse a una entrega de un bien de inversión, en cuanto su resultado material no es un bien de inversión, sino el acondicionamiento o reforma de un bien preexistente».

b) La segunda cuestión a tratar se refiere al documento que la sociedad adquirente debe entregar a la transmitente del bien de inversión para disfrutar de la exención. Creemos no exagerar al decir que ésta es una de las cuestiones más complejas y problemáticas que presenta el artículo 25 de la ley 19/1994. Sin pretender realizar un estudio minucioso de las declaraciones de la entidad adquirente del bien de inversión, resulta obligado indicar que estas declaraciones deben contener, de un lado, una identificación de los bienes y, al mismo tiempo, una manifestación de que en la entrega concurren los requisitos de la exención, sin que, a nuestro juicio, sirvan unas manifestaciones passe-partout, o comodines, válidas para cualquier compra de bien de inversión.

Obviamente, estas declaraciones no determinan ni pueden determinar la naturaleza del bien transmitido o a entregar, ni, por supuesto, pueden vincular a la Administración Tributaria canaria, que es a quien, en definitiva, le corresponde la calificación del bien de inversión con independencia de las manifestaciones de la entidad adquirente a la transmitente o de la calificación que ésta le hubiera dado en la autoliquidación del IGIC (artículos 13 y 115 de la Ley General Tributaria). La declaración de la adquirente carece, por tanto, a nuestro juicio, de eficacia normativa o preceptiva; y, desde el punto de vista de su naturaleza, constituye un simple acto jurídico en sentido estricto. Tanto es así la misma ley 19/1994 no le ha atribuido a estas manifestaciones ningún efecto enervante de la obligación tributaria que el adquirente se hubiese propuesto al efectuar la declaración.

c) La tercera y última de las cuestiones afectantes a la exención es la relativa a la procedencia o no de la repercusión del IGIC cuando entienda la sociedad transmitente, a pesar de lo declarado por la adquirente, que la operación no cumple objetivamente los requisitos del artículo 25 de la ley 19/1994 para la exención. ¿Ha de repercutir el Impuesto?

Una primera tesis que se ha mantenido en algunos foros podría describirse como sigue: dado que uno de los requisitos que exige el artículo 25 de la ley 19/1994 es la entrega por la entidad adquirente a la transmitente de una declaración manifestando la concurrencia de los requisitos de la exención, ha de entenderse que esta declaración vincula a la vendedora en cuanto a la calificación del bien como de inversión, por lo que no puede ni debe repercutir el IGIC con ocasión de la posterior entrega del bien. Ello significa, en términos jurídicos, que: 1) la declaración de la adquirente es la que determina la naturaleza del bien, y 2) que los efectos de esta declaración se producen ex voluntate, no ex lege.

Aunque los argumentos en apariencia están bien expuestos, esta tesis arranca, a mi juicio, del presupuesto erróneo de considerar que es la declaración de la entidad adquirente la que determina la aplicación de la exención. Sin embargo, las cosas no son así: el que se aplique o

no la exención del artículo 25 de la ley 19/1994 depende –como en cualquier otra exención- de que se cumplan los requisitos establecidos en la ley. Si se cumplen la totalidad de los requisitos (objetivo, subjetivo, temporal y formal) del artículo 25, la exención, sin duda, debe aplicarse, y, por consiguiente, no cabe en ningún caso la repercusión del IGIC. Si, por el contrario, falta objetivamente alguno de esos requisitos (como ocurre, por ejemplo, cuando el valor del bien sea inferior a tres mil euros, o cuando la operación sea una prestación de servicios y no un una entrega de un bien, o en los casos en que el comprador sea un empresario individual, etc.), la exención no puede aplicarse, aunque la entidad adquirente haya entregado la declaración manifestando la concurrencia de los mismos, y, en consecuencia, la entidad transmitente debe proceder a la repercusión del IGIC al tipo que corresponda.

Cuestión distinta es que la entidad adquirente entienda que no es correcta la repercusión del IGIC, por creer que concurren los requisitos del artículo 25 de la ley 19/1994. En ese caso, lo que puede hacer la entidad es presentar ante el Consejero de Hacienda del Gobierno de Canarias una reclamación económico-administrativa contra la repercusión, o bien instar la rectificación de la autoliquidación de la entidad transmitente mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido, de acuerdo con lo que dispone en este punto el artículo 14.3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

No es preciso apenas esfuerzo para advertir que este segundo procedimiento del Reglamento de Revisión en vía administrativa es distinto al general de devolución de ingresos indebidos, pues el objeto de la solicitud de rectificación es <u>únicamente</u> el derecho a la devolución del IGIC que soportó la entidad adquirente. Desde este punto de vista, me parece que nos encontramos ante un procedimiento bastante similar al de la impugnación de la repercusión ante el Consejero de Hacienda en vía económico-administrativa; pero su singularidad radica en que se trata de un procedimiento administrativo (no económico-administrativo) de rectificación de la autoliquidación por persona distinta al sujeto que la presentó.

COMENTARIO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Murli Kessomal Kaknani

Economista

LAS ÚLTIMAS RESOLUCIONES DEL TEAC SOBRE LA RIC Y LA ENTRADA EN FUNCIOANMIENTO

I. INTRODUCCIÓN

La deficiente regulación de la RIC ha suscitado importantes desencuentros entre la Administración, los contribuyentes y los asesores fiscales, siendo el plazo de entrada en funcionamiento de las inversiones realizadas y aplicadas como materialización de la RIC uno de los problemas que ha generado una mayor discusión, si bien, después de un dilatado espacio de tiempo y, a mi juicio, ha quedado perfectamente aclarado por las dos últimas resoluciones del TEAC de fecha 25 de noviembre del 2005 y 16 de febrero del 2006, que han aportado bastante luz a este conflicto, además de demostrar que no siempre la Administración tiene razón; resoluciones, que seguidamente desarrollaremos.

II. SITUACIÓN EXISTENTE HASTA EL PRONUNCIAMIENTO DE LAS RESOLUCIONES DEL TEAC CITADAS

En lo que sí ha habido acuerdo unánime y ha sido reconocido por todos, (Agencia Tributaria, Tribunales Económicos, Tribunales de Justicia y contribuyentes), es que la norma que regula este incentivo fiscal (un único artículo sin desarrollo reglamentario alguno) no dice nada al respecto sobre el plazo de entrada en funcionamiento de los bienes que materializan las dotaciones de la RIC.

Obviamente, el que la norma no fije plazo alguno, no puede hacernos entender que ésta no exista, ya que como bien se afirma en distintas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, ello nos llevaría a un vaciado del sentido del plazo legal para invertir.

Por lo citado anteriormente se han producido distintas interpretaciones respecto a cual debería ser el plazo de entrada en funcionamiento, siendo éstas contradictorias en función de quien realizara la interpretación (contribuyente o administración).

Por parte del contribuyente (incluidos los profesionales del derecho tributario) se ha mantenido mayoritariamente la postura de que era necesario realizar la inversión en el plazo previsto por la norma (3 años desde la dotación), pero la

entrada en funcionamiento no estaba sujeta a esta restricción y podía tener lugar posteriormente (así era admitido en el extinto FPI, que se ha reconocido como el antecedente de la RIC). Cuestión, además de toda lógica si nos ajustamos al espíritu de la norma.

Por parte de la Administración (Agencia Tributaria, Tribunales Económicos Administrativos Regional y Central) y Tribunales de Justicia, se ha mantenido el criterio, a mi juicio, restrictivo (es preciso recordar que todos ellos han reconocido que la norma no fija plazo alguno para la entrada en funcionamiento) de considerar para ésta el mismo plazo existente que para la realización de la inversión, a excepción de inversiones complejas en las que se admitía el criterio propuesto por los contribuyentes, siempre que éstas se realizaran sin solución de continuidad.

III. SITUACIÓN ACTUAL

Las dos resoluciones del TEAC que ahora comentaré cambian el criterio hasta ahora mantenido por la Administración, y se alinea mucho más a la postura mantenida por los contribuyentes, que creo que es la interpretación más adecuada al espíritu de la norma.

La primera de estas resoluciones es de fecha 25 de noviembre del 2005 y trata la materialización de una dotación realizada con cargo a los resultados del año 1995, por lo que el plazo para realizar la inversión finalizaba el 31 de diciembre de 1999. El contribuyente realiza la inversión antes del plazo señalado, si bien la entrada en funcionamiento se realiza a lo largo del año 2.000, por lo que tanto la Agencia Tributaria como el TEAR de Canarias no dan por válida dicha materialización, al considerar que ésta se ha realizado fuera del plazo que ellos entienden está establecido. Pues bien el TEAC resuelve dando la razón al contribuyente, manifestando que:

a) La norma que regula este incentivo fiscal no fija plazo alguno para la entrada en funcionamiento de los bienes en que se materialicen las dotaciones realizadas.

b) Lo dicho en el párrafo anterior no puede dar a entender que no exista plazo alguno, ya que ello vaciaría el sentido legal del plazo de la inversión.

c) No se puede sostener que dicho plazo sea el mismo fijado para la realización de la inversión, puesto que en cuánto la inversión fuera mínimamente compleja, se estaría acortando dicho plazo, dado que de otra forma no sería posible la referida entrada en funcionamiento antes del final de dicho plazo, no existiendo nada que autorice al intérprete a reducir un plazo normativo cuyos días son igualmente hábiles para realizar la inversión, desde el primero al último, resultando que esta interpretación no parecería fundada.

d) Lo más adecuado y ajustado a la norma es exigir que dentro del plazo legal

se haya adquirido el bien de que se trate, o bien, si se trata de un proyecto de inversión complejo, haya comenzado a desarrollarse, siempre que, en todos los casos, se produzca además la incorporación al proceso productivo y/o a la actividad empresarial, bien de manera inmediata a su adquisición, bien dentro de un proceso ininterrumpido de actuaciones tendentes a tal fin, aunque tal incorporación se haya producido después del plazo legal de 3 años para la realización de la inversión.

e) El Tribunal, puntualiza además lo siguiente: "en cualquier caso, las sucesivas inversiones deberán efectuarse sin solución de continuidad ni interrupciones anómalas imputables al sujeto pasivo, de tal manera que la duración del proceso inversor no deberá sobrepasar el plazo que por su naturaleza le corresponda".

La segunda de estas resoluciones, es de fecha 16 de febrero del 2006 y trata también de la materialización de una dotación realizada con cargo a los resultados del año 1995, por lo que el plazo para realizar la inversión también finalizaba el 31 de diciembre de 1999. En este caso, el contribuyente adquiere un terreno el 6 de agosto de 1998 sobre el que construye una nave que afecta a su actividad y la finaliza con la declaración de obra nueva el 28 de diciembre del año 2000, es decir, casi con un año de retraso según la interpretación mantenida hasta hace poco por la Administración. El TEAC, en su resolución, repite los mismos argumentos que hemos señalado en la de fecha 25 de noviembre del 2005, a la que alude, para resolver en sentido favorable al contribuyente.

IV. CONCLUSIONES

A mi entender, de la lectura de las dos resoluciones del TEAC señaladas, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

a) Se pone de manifiesto que la falta de reglamentación de la RIC, es una fuente continua de conflictos.

b) Queda claro que la ley no fija plazo de entrada en funcionamiento.

c) A pesar de lo expresado en el párrafo anterior, no podemos entender que éste no exista, pero tampoco hemos de concluir que sea el mismo fijado en la ley para realizar la inversión.

d) El plazo para realizar la inversión es el fijado por la norma al respecto, pero la entrada en funcionamiento puede serlo en un plazo posterior, siempre que desde que se inicie la inversión ésta continúe hasta su finalización sin solución de continuidad, salvo causas no imputables al sujeto pasivo, y todo ello aunque las inversiones no sean consideradas complejas.