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 marzo a junio de 2006.

La sección se estructura en los siguientes apartados:

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.

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.

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

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.

Comentarios de doctrina.

CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA (Desde marzo de 2006 hasta junio 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) Localización. Establecimiento permanente

Palabra clave: Obras de construcción

La aplicación del tipo impositivo cero del IGIC se limita al ámbito descrito en la redacción del artículo 27.1.1º a) de la Ley 20/1991, sin que pueda extenderse más allá de sus términos la aplicación del tipo cero a otros bienes o servicios, si no están destinados a la captación y producción de agua y a la realización de infraestructuras de canalización hidráulica. En el supuesto concreto del suministro de energía eléctrica, entrega de bienes, se aplicará el tipo cero en la medida en que dicho suministro se destine a la captación y producción de agua, o bien se encuentre relacionado con la realización de una infraestructura de canalización hidráulica.

No sería aplicable el tipo cero, por el contrario, si el suministro de energía eléctrica está destinado en parte a la captación, producción de agua o realización de infraestructuras de canalización hidráulica y en parte a otras actividades o servicios generales, tales como, por ejemplo, para las oficinas, almacenes, etc.

Por último, en el supuesto de suministro de energía eléctrica a estaciones de bombeo y caudalímetros, se aplicará el tipo impositivo cero de si dichos elementos forman parte de un sistema de captación o producción de agua (desalación, depuradora para la reutilización, etc.) o de realización de una infraestructura de canalización hidráulica.

En el supuesto de que no sea de aplicación el tipo impositivo cero de acuerdo con los criterios expresados con anterioridad, se aplicará el tipo reducido del 2 por 100 en el suministro de energía eléctrica. (Contestación vinculante de fecha 20/11/2006).

B) Exenciones en operaciones interiores

Palabra clave: Servicios de "confirming"

Las prestaciones de servicio objeto de consulta son aquellas que dan lugar a una remuneración (cuyo procedimiento de cálculo se estipula en la cláusula quinta del contrato de "confirming" aportado) a favor de la entidad consultante por parte de la entidad financiera de "confirming", a la que la entidad consultante encomienda el pago de las facturas de sus proveedores previamente aceptadas por aquélla. Dicha remuneración está en función de que la entidad financiera, a su vez, conceda un anticipo en el cobro a dichos proveedores, con una deducción por descuento financiero, en reconocimiento a lo que en el contrato se denomina mediación de la entidad consultante.

El artículo 10.1.18º de la Ley 20/1991 establece la exención del IGIC de una serie de operaciones financieras, incluidas – letra h) – "la negociación y mediación, lleve o no aparejada la fe pública, en las operaciones exentas descritas en las letras anteriores de este apartado 18)."

La letra b) del mencionado artículo 10.1.18º de la Ley 20/1991 establece la exención en el IGIC de la "concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la condición del prestatario y la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros." Este supuesto de exención del IGIC es aplicable a la operación de financiación mediante descuento financiero a favor del proveedor realizada por la entidad financiera, que para ello adquiere los créditos que ostentan dichos proveedores respecto al cliente y cuya contraprestación será el interés convenido con los respectivos proveedores.

La cuestión a analizar a continuación, y que es objeto de consulta, es el tratamiento que el IGIC da a la denominada "comisión por mediación" que percibe el cliente de la entidad financiera en reconocimiento a la "mediación del cliente" entre la entidad financiera y los proveedores.

De acuerdo con el artículo 10.1.18º.h) de la Ley 20/1991, expuesto con anterioridad, se encuentran exentas de IGIC las operaciones de "negociación y mediación", lleven o no aparejada la fe pública, en las operaciones exentas descritas en el propio apartado 18º. Como se ha puesto de manifiesto con anterioridad, la operación financiera de anticipo de fondos a los proveedores se encuentra exenta de IGIC, por lo que la posible exención del IGIC aplicable a la denominada "comisión por mediación" vendrá dada en función de si debe ser considerada una operación de "negociación y mediación" a efectos del artículo 10.1.18º.h) de la Ley 20/1991.

El concepto de "negociación y mediación" aplicable en el ámbito del artículo 10.1.18º.h) de la Ley 20/1991, referido a la exención en el IGIC de las ope-

raciones de negociación y mediación en las operaciones de concesión de créditos y préstamos en dinero (anticipos de fondos a los proveedores del consultante), exige la conjunción de dos elementos:

1º. Que el sujeto que actúe como negociador o mediador sea un tercero distinto del comprador y vendedor de la operación principal.

2º. Que las funciones que realice vayan más allá del suministro de información y la recepción de solicitudes, y el hecho de que, tras la prestación del servicio de mediación, las partes finalmente no lleguen a la conclusión del contrato, no obsta para que el servicio de mediación se tenga por realizado.

El primer elemento concurre en el supuesto planteado.

Respecto al segundo elemento definidor y observando el contrato que fundamenta la consulta efectuada, el objeto del mismo no incorpora la función mediadora del cliente, sino, por el contrario, se refiere a la gestión de pago de la entidad financiera de las facturas que le encomiende su cliente, si bien con el límite del riesgo que la entidad financiera asigna al cliente en función de la adquisición de sus deudas a proveedores por los anticipos que tiene intención de realizar. Contempla expresamente la cláusula quinta, al establecer los parámetros de lo que denomina "comisión por mediación" que las mismas son debidas a la mediación del cliente, si bien la remuneración realmente sólo se produce en función de los anticipos a los proveedores que se lleven a cabo por la entidad financiera con los mismos, y cuyo origen son las facturas encomendadas al pago a dicha entidad financiera, sin que resulte la existencia de una verdadera actuación de negociación o mediación por parte de la entidad consultante con sus proveedores al respecto ni, si fuera el caso, la existencia de una remuneración por la propia función negociadora, con independencia de sus resultados.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que, en el supuesto de que las prestaciones de servicio objeto de consulta, cuya operativa se ha descrito al principio, se entiendan realizadas en las islas Canarias, dichas operaciones se encuentran sujetas y no exentas de IGIC, debiéndose repercutir el tipo general del Impuesto del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 20/11/05).

Palabra clave: Servicios de enseñanza

Se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio relativas a cursos de formación para desempleados, trabajadores y particulares de materias incluidas en los planes de estudio del sistema educativo, realizadas por centros docentes definidos en los términos previstos en el artículo 11.1.12) del Real Decreto 2538/1994. La aplicación de la exención no se desvirtúa por el hecho de que en la factura que la documente se detallen los costes asumidos por el centro docente para la impartición de los cursos,

tales como el alquiler de las aulas o el material didáctico o fungible utilizado por los alumnos y necesario para su desarrollo y los gastos de gestión y organización. La exención comprende los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios a la actividad de enseñanza que sean prestados directamente por los centros docentes, con medios propios o ajenos.

No obstante, la exención citada en el párrafo anterior no ampara las operaciones que tengan la consideración de entregas de bienes en el IGIC - sin perjuicio de que sean aplicables otras exenciones del IGIC- entendiendo que no se produce dicha entrega de bienes por la simple utilización por los alumnos del material fungible necesario para el seguimiento del curso y sus prácticas proporcionados por los centros docentes y, en concreto, los productos alimenticios utilizados en la elaboración de alimentos en el transcurso de un clase práctica de cocina.

También se encuentran exentas del IGIC las prestaciones de servicio de enseñanza de materias incluidas en los planes de estudio del sistema educativo, impartidas fuera de los centros docentes y con independencia de los mismos, en aplicación de la exención prevista en el artículo 10.1.10) de la Ley 20/1991, si bien esta exención no alcanza a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios a la actividad de enseñanza, cualquiera que sea el prestador del servicio.

Las exenciones del IGIC a que se refieren los apartados 9) y 10) del artículo 10.1 de la Ley 20/1991 se aplicarán cualquiera que se la persona a cuyo cargo se realice la prestación de servicio de enseñanza, ya sean los propios alumnos o un tercero, miembro o no de la asociación consultante.

Por el contrario, no es aplicable la exención objeto de consulta en la adquisición de bienes o servicios con el objeto de que la sociedad consultante los utilice para impartir cursos, incluido el alquiler de locales o aulas, sin perjuicio de que las prestaciones de servicio de enseñanza que se impartan en los mismos se encuentre exenta en virtud de lo mencionado en los párrafos anteriores.

Con independencia de lo mencionado respecto a las exenciones del IGIC previstas para las prestaciones de servicios de enseñanza, no es aplicable la exención a que se refiere el artículo 10.1.12) de la Ley 20/1991 para las operaciones efectuadas por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa en las que son objeto de consulta, entre otros motivos, en la medida en que su contraprestación no consiste en las cotizaciones fijadas en sus estatutos - normalmente de carácter fijo y periódico - para sus miembros con la finalidad de acceder a las prestaciones de servicio y entregas de bienes accesorias que, con carácter general, reciben sus asociados. (Contestación vinculante de fecha 20/11/2006).

Palabra clave: Comerciante minorista. Minibar

La venta de bebidas y alimentos procedentes de los minibares existentes en las habitaciones de los hoteles tiene la consideración de prestación de servicio y no de entrega de bienes. De ello se deriva la imposibilidad de que por esta actividad tenga el hotel la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC. (Contestación vinculante de fecha 14/03/06).

Palabra clave: Fabricación de aparatos de prótesis y ortopedias

No es de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.5) de la Ley 20/1991 – aplicable a las prestaciones de servicio realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación, realizadas por los mismos, de prótesis dentales y ortopedias maxilares - en las adquisiciones o importaciones de materias primas (silicona, composite, etc.) destinadas a la fabricación de prótesis dentales. (Contestación vinculante de fecha 07/04/2006).

Palabra clave: Reconocimientos médicos

Ha sido criterio reiterado de este Centro Directivo que únicamente están exentas de IGIC las prestaciones de servicios médicas, quirúrgicas y sanitarias destinadas al diagnóstico, es decir, a la determinación o no de existencia de una enfermedad, la prevención, es decir, las actuaciones encaminadas a la evitación de enfermedades, y al tratamiento, es decir, la fijación del proceso de curación de enfermedades. En lo que se refiere al diagnóstico de enfermedades, ha de ir destinado a establecer las medidas adecuadas para el tratamiento o curación de la enfermedad diagnosticada, si fuera el caso, pero no a otras diferentes, tales como una pericia médica para la existencia o no de daños corporales como consecuencia de siniestros o, como resulta ser el supuesto planteado, un chequeo más o menos extenso para permitir determinar la prima a aplicar al cliente en un seguro de vida por parte de una compañía de seguros.

Conforme al artículo 27, número 1, apartado 4º, en conjunción con la Disposición adicional octava.uno.3, de la Ley 20/1991, el tipo general del IGIC es el 5 por 100, aplicable a los bienes y servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados.

En definitiva, es criterio vinculante de este Centro Directivo que se encuentra sujeta al IGIC la prestación de servicios de reconocimiento médico a personas físicas realizada por un centro médico establecido en las Islas Canarias para una compañía de seguros establecida en la Península, con la finalidad de emitir un informe médico sobre el estado de salud del paciente para la formalización de una póliza de seguro de vida. Dicha prestación de servicios no se encuentra exenta

del IGIC, con independencia de que en la misma se efectúen o no valoraciones de tipo económico, y en la operación será de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 16/05/2006).

Palabra clave: Centros de Formación Profesional

Los Centros Integrados de Formación Profesional, con independencia de su parcial autonomía económica y con independencia de que puedan disponer de NIF propio, son órganos integrantes de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias sin que dispongan de una personalidad jurídica propia distinta a la de ésta.

Por todo ello, es criterio de este Centro Directivo que las entregas de bienes y prestaciones de servicios mediante contraprestación realizadas por los Centros Integrados de Formación Profesional dependientes de la Consejería de Educación, Cultura y Deportes, se encuentran sujetas pero exentas del IGIC. En el caso de que dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen a título gratuito o la contraprestación exigida tenga la consideración de prestación patrimonial de carácter público, las operaciones mencionadas estarán no sujetas al IGIC. (Contestación vinculante de fecha 18/05/2006).

Palabra clave: Servicios sanitarios

El artículo 10.1.3º de la Ley 20/1991 establece la exención del IGIC de "la asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el ordenamiento jurídico, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación del servicio.

Esta exención alcanza a la misma asistencia prestada por psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración."

Añade el artículo 11.1.3º del Real Decreto 2538/1994 lo siguiente:

"La exención se extiende a las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas."

La aplicación de la exención se condiciona, en consecuencia, a la concurrencia de los dos siguientes requisitos:

- Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se prestan: deben de ser servicios de asistencia a personas físicas que consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitarias relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades en los términos indicados.

- Un requisito subjetivo, que se refiere a la condición que deben tener quienes

prestan los mencionados servicios: los servicios deben ser prestados por un profesional médico o sanitario. A tales efectos, la Ley define expresamente quienes tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios "los considerados como tales por el ordenamiento jurídico" y, además, otros profesionales citados expresamente.

Las profesiones médicos o sanitarias deben ser prestadas por aquellas personas que ostenten los títulos o certificados equivalentes a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias.

Conforme a todo ello, es criterio de esta Dirección General de Tributos que se encuentran exentas del IGIC las actividades siguientes, siempre y cuando sean prestados por auxiliares de enfermería, ATS o cualquier otro profesional médico o sanitario:

- Control durante 24 horas del paciente por parte de un auxiliar de enfermería, para tener la seguridad de que se encuentra bien.
- Gimnasia y rehabilitación realizada por un auxiliar de enfermería.
- Suministrar oxígeno a los pacientes que lo necesiten.
- Monitorización con el aparato "ECG Urgencias" para controlar a pacientes con cardiopatías.
- Utilización de colchón especial antidecubito para prevenir heridas de presión.
- Control sanitario diario por parte de ATS.

No se encuentra exenta del IGIC la prestación de servicios de acompañamiento a pacientes de baja movilidad a consultas y revisiones médicas, aunque sea realizado por un profesional médico o sanitario. (Contestación vinculante de fecha 31/05/2006).

Palabra clave: Alojamiento de estudiantes

El servicio de alojamiento prestado por una sociedad mercantil dedicada a la enseñanza no reglada se encuentra sujeto y no exento al IGIC tributando al tipo impositivo general del 5 por 100, dado que no tiene la consideración de centro docente. (Contestación vinculante de fecha 15/06/2006).

C) Base imponible en operaciones interiores

Palabra clave: Arrendamiento

El artículo 22.1 de la Ley 20/1991 establece que la base imponible del IGIC en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, como regla general, está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo.

Asimismo, el artículo 18.1.e) de la Ley 20/1991 dispone que se devengará el impuesto en los arrendamientos de bienes en el momento en que resulte exi-

gible la parte del precio que comprenda cada percepción.

De acuerdo con lo manifestado por el consultante, la contraprestación del contrato de arrendamiento del local comercial es de 1.051,77 € mensuales, con independencia de que, a consecuencia de las obras de reforma que el arrendatario va a realizar a su costa, contractualmente se pacte el abono de ciertas cantidades en su favor en la medida en que dichas obras quedarán incorporadas al local en el momento de finalización del contrato.

En consecuencia, es criterio de este Centro Directivo que constituye la base imponible de cada mensualidad de la prestación de servicios de arrendamiento del local de negocio objeto de consulta la contraprestación total de la mensualidad, 1.051,77 €, sin que pueda minorarse dicha cantidad en los importes abonados por el arrendatario en la reforma del local de negocio. (Contestación vinculante de fecha 05/10/2006).

Palabra clave: Indemnización

Es objeto del escrito de consulta tributaria la interpretación, a efectos del IGIC, de la cuantía exacta de una indemnización acordada por un determinado órgano judicial que, en su fallo, estima que se le abonen al consultante la cantidad de 1.717 euros, más el beneficio industrial y el 5 por 100 de IGIC, a causa de los daños y perjuicios ocasionados en un local y con el objeto de su reparación.

No obstante, dicha indemnización, dada su naturaleza, no constituye hecho imponible alguno del Impuesto, circunstancia que se desprende tanto de la propia definición del hecho imponible del IGIC como de la exclusión expresa del concepto de base imponible de aquellas indemnizaciones que no constituyen contraprestación de una entrega o prestación de servicios. En consecuencia, el importe estipulado en la resolución judicial no resulta ser base imponible del Impuesto, no siendo competente esta Administración Tributaria para pronunciarse en relación a su cuantía o forma de determinación, sin perjuicio de que, para su determinación, se hayan estimado los costes, incluidos los tributos, propios de la reparación del daño.

Sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo anterior, la base imponible de una prestación de servicio consistente en la reparación de una serie de daños causados en un local (pintura) estará constituida por el total de la contraprestación de la misma, y el hecho de que el prestador del servicio desglose entre gastos de reparación y otra cantidad en concepto de gastos generales o beneficio industrial el total de la contraprestación no afecta a la determinación de la base imponible de la prestación. Sobre dicha base imponible se repercutirá, en su caso, la cuota de IGIC correspondiente, aplicándose el tipo general del Impuesto del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 31/03/2006).

Palabra clave: Minoración de precio

Manifiesta el consultante que el precio de la prestación de servicios que realiza a favor del Ayuntamiento destinatario de la misma, conforme a una de las cláusulas del contrato administrativo, se fija en función de unas determinadas tarifas y porcentajes, si bien en la liquidación del mismo se descontarán determinados importes por la cesión de personal del propio Ayuntamiento. Debe tenerse en cuenta que dicha cesión de personal mediante contraprestación tiene la consideración de operación sujeta al IGIC, con independencia de que fuera aplicable la exención prevista en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991, y la circunstancia de que su cobro se realice mediante la minoración de los pagos efectuados al consultante no supone la reducción de la base imponible de la operación objeto de consulta en tanto no se aprecian ninguno de los supuestos de minoración de la misma que se enumeran en el artículo 22.3 y siguientes de la Ley 20/1991 y concretamente la letra b) del citado artículo 22.3 expresa:

"3. No se incluirán en la base imponible:

(…)

b) Los descuentos y bonificaciones que figuren separadamente en factura y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones."

En consecuencia, es criterio vinculante de este Centro Directivo que la base imponible de las prestaciones de servicio objeto del contrato de "prestación de servicios complementarios al funcionamiento de los órganos de gestión tributaria, inspección y recaudación con un Ayuntamiento" está constituida por el importe total de la contraprestación fijado en las cláusulas administrativas del contrato conforme manifiesta el consultante, sin que pueda minorarse en función de la compensación a favor del Ayuntamiento contratante por los gastos de la cesión de determinado personal del mismo. (Contestación vinculante de fecha 11/05/2006).

D) Tipos impositivos

Palabra clave: Cepillos de dientes eléctricos

En las importaciones y entregas interiores de cepillos de dientes eléctricos es de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 25/04/2006).

Palabra clave: Energía eléctrica con destino a la captación y producción de agua

La aplicación del tipo impositivo cero del IGIC se limita al ámbito descrito en la redacción del artículo 27.1.1º a) de la Ley 20/1991, sin que pueda extenderse más allá de sus términos la aplicación del tipo cero a otros bienes o servicios, si no están destinados a la captación y producción de agua y a la

realización de infraestructuras de canalización hidráulica. En el supuesto concreto del suministro de energía eléctrica, entrega de bienes, se aplicará el tipo cero en la medida en que dicho suministro se destine a la captación y producción de agua, o bien se encuentre relacionado con la realización de una infraestructura de canalización hidráulica.

No sería aplicable el tipo cero, por el contrario, si el suministro de energía eléctrica está destinado en parte a la captación, producción de agua o realización de infraestructuras de canalización hidráulica y en parte a otras actividades o servicios generales, tales como, por ejemplo, para las oficinas, almacenes, etc.

Por último, en el supuesto de suministro de energía eléctrica a estaciones de bombeo y caudalímetros, se aplicará el tipo impositivo cero de si dichos elementos forman parte de un sistema de captación o producción de agua (desalación, depuradora para la reutilización, etc.) o de realización de una infraestructura de canalización hidráulica.

En el supuesto de que no sea de aplicación el tipo impositivo cero de acuerdo con los criterios expresados con anterioridad, se aplicará el tipo reducido del 2 por 100 en el suministro de energía eléctrica. (Contestación vinculante de fecha 20/11/2006).

Palabra clave: Equipamiento comunitario

No tendrá la consideración de obra de equipamiento comunitario la ejecución de obra de movimiento de tierra y estructura de muros, aunque sea una fase previa a la construcción de superficies viales en zonas urbanas. Dicha ejecución de obra tributará en todo caso al tipo impositivo general del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 05/06/2006).

Palabra clave: Perfiles de aluminio

El anexo I.1 de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo reducido del 2 por 100 del IGIC en las entregas o importaciones de los productos derivados, entre otras, de las industrias de "producción y primera transformación de metales…"

Se concluye, del análisis tanto de las industrias y actividades incluidas en la matrícula del IAE como en la clasificación de la CNAE-93, la existencia de dos epígrafes perfectamente diferenciados, el correspondiente a la producción y primera transformación del aluminio y el de tratamiento y revestimiento de metales, incorporando expresamente este último procesos industriales tales como el anodizado y el lacado, siendo criterio reiterado de este Centro Directivo que en el supuesto de bienes derivados de procesos productivos complejos, no procedentes exclusivamente de una de las industrias o actividades recogidas en el anexo I de la Ley 20/1991, no es de aplicación el tipo reducido del 2 por 100 del IGIC.

En consecuencia, es criterio de este Centro Directivo que en las entregas de perfiles de aluminio fabricados mediante extrusión y sometidos a un proceso de anodizado o lacado es de aplicación el tipo impositivo general del IGIC del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 26/06/2006).

Palabra clave: Bobinas impresas

El anexo I.1.1º de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo reducido del IGIC del 2 por 100 en las entregas e importaciones de los bienes derivados de las industrias química y de transformación de materias plásticas, en este ultimo supuesto sin perjuicio de lo dispuesto en el número 1 del anexo VI de la citada Ley 20/1991.

Del análisis tanto de las industrias y actividades incluidas en la matrícula del IAE como en la clasificación de la CNAE-93, se distingue claramente la existencia de dos actividades claramente diferenciadas; la consistente en la fabricación de bolsas, sacos, cajas, cajones, etc., de materias plásticas, y la impresión, por diversos medios, en etiquetas, bolsas y otros artículos de plástico. En otras palabras, es posible distinguir entre aquellas bolsas, sacos, cajas, cajones, etc., que provienen de la actividad de fabricación de materias plásticas de aquellas otras que, sometidas a un proceso más complejo, han sido objeto de impresión y que, en último término, deben de ser consideradas derivadas de un proceso productivo del que son partícipes tanto la industria de artes gráficas como la de fabricación de materias plásticas. Con los mencionados antecedentes, ha sido criterio reiterado de este Centro Directivo que en el supuesto de entregas o importaciones de bienes derivados de procesos productivos complejos, no procedentes exclusivamente de una de las industrias o actividades recogidas en el anexo I.1 de la Ley 20/1991, no es de aplicación el tipo reducido del 2 por 100 del IGIC.

Conforme a la descripción aportada por el consultante, los bienes objeto de importación o entrega interior son bobinas impresas con diseños específicos, compuestas de materiales tales como polipropileno, poliéster, polietileno, etc., con varias medidas, que pueden ser de un solo material impreso o impreso y laminado, impreso mediante impresión flexográfica, y cuya utilidad final es el envasado de productos, normalmente alimenticios, mediante bolsas, paquetes, etc.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que es de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100 en las importaciones y entregas interiores de los bienes mencionados en el párrafo anterior, al tratarse de un bien derivado de un proceso productivo integrado por la fabricación de materias plásticas y la industria de artes gráficas. (Contestación vinculante de fecha 27/06/2006).

II. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Servicios de telecomunicaciones (artículo 24)

Palabra clave: Servicios de provisión de acceso a Internet

Se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicios de provisión de acceso a redes informáticas - Internet - realizadas por el consultante a sus clientes mediante terminales de ordenador a cambio de la introducción de monedas en los monederos electrónicos de dichos terminales, en aplicación de la exención prevista para los servicios de telecomunicación en el artículo 24 de la Ley 19/1994, al tener la consideración de servicios de telecomunicación a dichos efectos la provisión de acceso a redes informáticas. (Contestación vinculante de fecha 22/06/2006).

CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA RELATIVAS A LOS BENEFICIOS FISCALES DEL REF QUE AFECTAN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AL IRPF Y AL IRNR (Desde marzo de 2006 hasta junio 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

En el número anterior de la revista se hizo referencia en esta misma sección a la consulta V0199-06 con fecha de salida 01/02/2006 que abordaba la cuestión de si una sociedad que teniendo domicilio fiscal en la península, y que 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, podía dotar RIC con los dividendos distribuidos por ésta última con cargo a los beneficios obtenidos en Canarias. La respuesta de la DGT era negativa al afirmar 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 lo que 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.

Pues bien, la consulta V0785-06 con fecha de salida 21/04/2006 se dicta como aclaración de la anterior, concretando la respuesta para el caso de que la consultante o su participada fueran residente en Canarias. En ese caso, la respuesta sigue siendo negativa pues, tal y como ya ha dicho en reiteradas ocasiones, la DGT afirma que deben quedar fuera del ámbito de aplicación de la RIC los beneficios procedentes de las actividades de mera tenencia de patrimonio, tanto material como financiero, por tanto los beneficios procedentes de los dividendos distribuidos en el caso planteado no serán aptos para dotar la RIC incluso en el caso de que tanto la entidad que los distribuya como la preceptora de los mismos, sean residentes en Canarias puesto que los beneficios procedentes de la gestión de títulos valores, ya tengan finalidad puramente inversora como si el fin perseguido es el

control de las entidades participadas, no suponen la colocación de un bien o servicio en el mercado y por tanto no pueden calificarse como actividad económica, quedando por ello excluidos de la aplicación de la RIC.

Materialización de la RIC. Incumplimiento

La consulta V0933-06 con fecha de salida 16/05/2006 plantea la problemática derivada de la supresión del régimen de transparencia fiscal en las sociedades de profesionales y sus posibles consecuencias en el caso de que se haya incumplido la obligación de materialización de la RIC dotada en un ejercicio en el que era de aplicación dicho régimen.

En concreto, el supuesto de hecho es una sociedad de profesionales que en 2001 procedió a dotar la RIC habiendo procedido en ese ejercicio, y en aplicación del régimen de transparencia, a imputar a los socios en sus respectivas declaraciones de IRPF la parte correspondiente de base imponible y de cuota de la entidad. Cuando con posterioridad, en el ejercicio 2004, se integra en la base imponible de la entidad la cantidad destinada a la RIC en 2001 por no haberse procedido a su materialización en plazo, se plantea si dicha regularización debe traducirse de alguna manera en las declaraciones de los socios, al haber desaparecido el régimen de transparencia fiscal.

Contestación: el régimen fiscal de sociedades transparentes desapareció el 1 de enero de 2003 suponiendo en el caso concreto de las sociedades de profesionales que, salvo que se acordara la disolución y liquidación de las mismas, pasarían a tributar a partir de esa fecha en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, los efectos del incumplimiento del plazo de materialización de la RIC y su consiguiente regularización se realizará exclusivamente en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de la entidad, sin que de conformidad con el régimen general de dicho impuesto, se transmitan a los socios los efectos de dicho incumplimiento.

De la misma manera que se viene entendiendo de forma reiterada por parte de la Dirección General de Tributos que la adquisición mediante leasing de activos es válida a los efectos de la materialización de la RIC siempre que no haya dudas sobre el posterior ejercicio de la opción de compra, la cesión en leasing o arrendamiento con opción de compra de activos que han sido adquiridos para materializar de la RIC, supondrá un incumplimiento del requisito de mantenimiento establecido en el art. 27.5 si por las condiciones pactadas entre las partes no existen dudas razonables de que se ejercitará dicha opción, lo cual ocurrirá por ejemplo, según establece el TRLIS, si el importe de la opción de compra es inferior al valor residual del activo considerando las amortizaciones admitidas fiscalmente. En ese caso, tal y como establece la consulta V1020-06 de 31/05/2006, dichas operaciones de arrendamiento no deben considerarse a efectos de la RIC como

meras cesiones de uso, sino como operaciones que producen un resultado económico equivalente a la transmisión de la propiedad infringiendo en consecuencia el apartado 5 del artículo 27 y no servirían como inversión apta para este beneficio fiscal.

II. BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES EN CANARIAS (ART. 26 LEY 19/1994)

La consulta V0491-06 con fecha de salida 24/03/2006 aborda la cuestión de cuál debe ser la base de calculo de la bonificación por producción de bienes corporales prevista en el artículo 26 de la ley 19/1994 en el caso de que el beneficio bonificable sea superior al beneficio contable total por tener la entidad resultados financieros y extraordinarios negativos.

La Dirección General de Tributos analiza la literalidad del artículo 26 el cual establece que la bonificación del 50% se aplicará "sobre la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos", por lo que, a los efectos de la determinación de la base de cálculo de dicha bonificación, ha de determinarse la base imponible total de la entidad y presumiendo la existencia de renta positiva bonificada, en el supuesto de concurran simultáneamente renta positiva no bonificada con renta negativa no bonificada, ésta última compensará a las dos anteriores de acuerdo con un criterio de proporcionalidad. De tal manera que podrá aplicarse el porcentaje de la bonificación sobre la parte de la cuota que corresponda a la porción de la base imponible positiva, una vez efectuada la compensación conforme al criterio anterior, derivada de los rendimientos que dan derecho a la misma.

III. REGIMEN ESPECIAL DE BUQUES Y EMPRESAS NAVIERAS (ARTS. 73 Y SS LEY 19/1994)

En la consulta V1144-06, el consultante plantea si la exención del 50% de los rendimientos del trabajo prevista en el artículo 73 de la ley 19/1994 es aplicable al personal destinado en buques de la Armada afectos al Mando Naval en Canarias.

La DGT concluye que la actividad desarrollada por el personal destinado en buques de la Armada afectos al Mando Naval en Canarias en ningún caso es de aquéllas para las que se pensó el incentivo fiscal contenido en la ley 19/1994 dado que:

1. No puede encuadrarse en el ámbito de una explotación económica cuyos costes, sobreelevados por el problema específico de la extraterritorialidad canaria, deban ser compensados por un beneficio fiscal con alguno de los objetivos perseguidos por la Exposición de Motivos de la ley 19/1994. Al no poder considerarse un buque de la Armada como buque civil utilizado para la navegación con un propósito mercantil, no es inscribible en el

Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

2. La ley habla de buques adscritos a los servicios regulares entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional. Debe entenderse el concepto de servicio regular en sentido restrictivo (sentido que debe presidir siempre la interpretación de las exenciones en materia fiscal) y por tanto predicable sólo de aquél que, en contraposición al servicio discrecional, consiste en el transporte marítimo de personas o mercancías con itinerarios preestablecidos y con sujeción a calendarios y horarios prefijados entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional.

RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL EXCMO. SR. CONSEJERO DE ECONOMÍA Y HACIENDA RELATIVAS A LOS TRIBUTOS DEL REF
(Desde marzo de 2006 hasta junio 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) Localización del hecho imponible. Establecimiento permanente

Palabra clave: Inmueble no afecto a la actividad

Cuestión planteada: consideración de un inmueble como establecimiento permanente

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

(…) El concepto de "establecimiento permanente" aparece definido en el artículo 17.1.2º de la Ley 20/1991 (…)

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

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

les- la que verdaderamente los calificará, en último caso, como establecimiento permanente. Por ello, la Administradora de Tributos, que previamente había desestimado la solicitud de devolución (…) al considerar que el inmueble en cuestión se constituía en establecimiento permanente de "la reclamante" S.A., modifica su razonamiento en la resolución del recurso de reposición y vuelve a denegar la devolución, aunque esta vez por otro motivo distinto: si el inmueble no va a destinarse a la realización de actividad empresarial o profesional alguna, no cabe la deducción de la cuota de IGIC que se derive de su adquisición ni, lógicamente, puede obtenerse la devolución de dicha cuota. Pero, por el contrario, no puede afirmarse –como hace la entidad interesada en su escrito de alegaciones- que el cambio de criterio obedezca a una resolución incongruente de la Administradora; este cambio responde a una de las alegaciones de la entidad interesada en el escrito de interposición del recurso, concretamente a la que defiende el carácter de "no establecida" para "la reclamante" S.A. amparada en el hecho de que el inmueble adquirido no iba a ser destinado al arrendamiento, actividad –recordemos- desplegada por aquella. En otras palabras: es la propia entidad interesada la que manifiesta, de manera clara e inequívoca, que en el inmueble no iba a desarrollarse ninguna actividad profesional o empresarial.

(…) Partiendo de la premisa –implícitamente reconocida por la Administradora de Tributos en la resolución controvertida- de que la mera ubicación física del inmueble no lo constituye, per se, en el establecimiento permanente de "la reclamante" S.A. en las Islas Canarias, resta únicamente por determinar si la cuota de IGIC soportada con motivo de su adquisición es deducible para el adquirente. Para ello debemos acudir a lo que, en esta materia, regula la Ley 20/1991 en su artículo 28.4, oportunamente invocado por la Administradora de Tributos, cuyo mandato es claro: no podrán deducirse las cuotas de IGIC soportadas en la importación de bienes o en la adquisición de bienes y servicios sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque posteriormente se afecten total o parcialmente a dichas actividades. Y teniendo en cuenta la expresa manifestación hecha en este sentido por la entidad reclamante, es obvio que el derecho a la deducción, en este caso concreto, no existe.

(…) Puede, por tanto, afirmarse lo siguiente: de considerarse "la reclamante" S.A. establecida en las Islas Canarias, porque el inmueble estuviera destinado al arrendamiento o a cualquier otra actividad empresarial o profesional, el mecanismo de devolución a utilizar sería el establecido con carácter general para los sujetos pasivos del IGIC en los artículos 45 a 47 de la Ley 20/1991, no el regulado en el artículo 48 para los "no establecidos"; si, por el contrario, entendiéramos que "la reclamante", S.A. no se encuentra establecida en Canarias porque el inmueble no va a destinarse a actividad empresarial o profesional alguna,

no cabría la deducción de la cuota de IGIC soportada en la adquisición del inmueble." (Resolución 453/06, Reclamación 19/05/3).

B) Repercusión

Palabra clave: Rectificación repercusión

Cuestión planteada: cuotas impositivas puestas de manifiesto por una liquidación de la Administración

El artículo 20.Dos de la Ley 20/1991, regula el procedimiento y condiciones para la rectificación de las cuotas repercutidas.

Del contenido del número 3 del mencionado artículo 20.Dos, "se desprende, contrario sensu, que la posibilidad de rectificar las cuotas no repercutidas, puestas de manifiesto a través de liquidaciones practicadas por la Administración tributaria, parte necesariamente de la concurrencia de dos requisitos: que no hayan transcurrido más cuatro años desde la fecha en que se produjo el devengo del Impuesto que grava la operación (plazo que ha de entenderse interrumpido con la notificación de las liquidaciones), y que la conducta del sujeto pasivo no sea constitutiva de infracción tributaria. Así, la existencia de liquidaciones tributarias consecuencia de la indebida aplicación de la exención del IGIC –y, por tanto, la falta de repercusión de las cuotas del Impuesto- es patente y notoria, como lo es la ausencia de conducta constitutiva de infracción tributaria en la persona del sujeto pasivo si nos atenemos al informe emitido el 27 de abril del año en curso por la Administradora de tributos.

(…) Sin embargo, y aunque nada establezca en este sentido la normativa del IGIC, es preciso que concurra una condición más para que la rectificación de la factura –incluyendo las cuotas no repercutidas en su día- sea posible: la liquidación practicada por la Administración en la que se ponga de manifiesto la obligación de repercutir debe previamente haber adquirido firmeza, tal y como oportunamente explicita la resolución de 7 de mayo de 2003, del Tribunal Económico-Administrativo Central (ref. NFJ014515). Y si bien es cierto que la reclamación (xxx) -interpuesta por el PROVEEDOR, (…) contra la resolución que aprobó las liquidaciones provisionales- ha sido resuelta con fecha 2 de febrero de 2006 confirmándose la obligación que incumbía a aquél de repercutir al CLIENTE las cuotas de IGIC, no es menos cierto que, al tiempo de notificar la factura rectificativa, las liquidaciones provisionales no eran firmes.

Deberá, pues, esperar el PROVEEDOR a que la resolución dictada en la reclamación económico-administrativa (xxx) adquiera firmeza para –habida cuenta la concurrencia de los restantes requisitos exigidos por la normativa del IGIC- poder expedir y notificar la factura rectificativa, momento en que el CLIENTE vendrá obligado a soportar la repercusión."(Resolución 470/06, Reclamación 239/05/3).

II. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Adquisición de bienes de inversión (articulo 25)

Palabra clave: Transmisión vehículos

Cuestión planteada: La Administración sostiene que, al transmitirse vehículos de turismo, que no tienen la condición de bienes de inversión al quedar excluidos del derecho a la deducción de acuerdo con la mecánica del Impuesto, el certificado carece de efectos.

La exención regulada en el artículo 25 de la Ley 19/1994 "despliega todos sus efectos bajo la premisa de que concurran tres tipos de requisitos: uno, objetivo, vinculado a que el bien que se transmite tenga la condición de bien de inversión a efectos del IGIC; otro, subjetivo, que hace referencia al carácter de persona jurídica de quien adquiere o importa el bien; y un tercero, temporal, relacionado con el tiempo transcurrido desde que la sociedad se constituye o amplía su capital (tres años).

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

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

(…) En el caso que nos ocupa, es obvio que el transmitente ha de quedar al margen de cualquier tipo de responsabilidad que pudiera derivarse del contenido de la declaración entregada por el adquirente porque, si bien es cierto que, con carácter general, las cuotas de IGIC

soportadas como consecuencia de la adquisición de vehículos de turismo no son deducibles para el adquirente por quedar excluidas de forma expresa del derecho a la deducción (art. 30.1 de la Ley 20/1991), y que tal circunstancia implica –como ha sostenido este órgano en numerosas resoluciones- que no podamos considerar a dichos bienes como de inversión, no es menos cierto que la exclusión referida no es absoluta, pudiendo salvarse dicha circunstancia –y, por ende, la posibilidad de la deducción- cuando se cumplan determinadas condiciones –ajenas al conocimiento del transmitente- que el propio artículo 30 establece. En resumidas cuentas: obligar a quien realiza la entrega del bien, a efectuar una valoración jurídico tributaria de la operación que exceda del simple deber que el legislador le quiso imponer, supondría contravenir el mandato legal. Más propio del caso sería, de acuerdo con el razonamiento de (…) S.L., la comprobación en la persona del adquirente como resultado de la sustitución operada." (Resolución 396/06, Reclamación 361/04/3).

RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS Y DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL RELATIVAS A LOS BENEFICIOS FISCALES DEL REF QUE AFECTAN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y AL IRPF (Desde marzo de 2006 hasta junio de 2006)

Margarita Pérez Santana

Inspectora de Hacienda del Estado

I. TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Requisitos formales en la dotación

La Resolución de fecha 2/3/2006 nº 7031/03 confirma el criterio que viene siendo aplicado por el TEAR de Canarias: "la Ley General Tributaria no configura la falta de legalización o depósito de los libros de contabilidad en plazo como un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, ni permite equiparar dichos defectos a la falta de contabilidad. En consecuencia, los libros contables, al considerarse como documentos privados, cuyos datos se transcribirían a la declaración tributaria presentada en plazo por el Impuesto sobre Sociedades, permitirían presumir la existencia de una previa dotación a la RIC realizada en el momento y de forma oportunas".

En el caso que se analiza por el Tribunal, y en aplicación del criterio expuesto, en uno de los ejercicios la declaración del impuesto fue presentada fuera de plazo y las cuentas depositadas en Registro con posterioridad, con lo que en ese año se confirma la liquidación que no admite la RIC. Sin embargo en otros dos ejercicios, la declaración del impuesto había sido presentada en plazo, por lo que tanto el TEAR como el TEAC entienden que en ese caso se presume dotada en plazo, aunque las cuentas se depositen en el Registro Mercantil con posterioridad.

En resumen: si la declaración se presenta en plazo, se presume dotada la RIC en plazo, aunque los libros se legalicen y las cuentas se depositen en el Registro Mercantil fuera del plazo para ello. Sin embargo, si la declaración del impuesto es extemporánea no juega tal presunción y por tanto no debe admitirse la dotación a la RIC si no se prueba por otros medios su dotación en plazo.

La Resolución de fecha 18/05/2006, nº 1448/2004, a pesar de lo dicho en la resolución que se acaba de analizar (si la declaración se presenta en plazo, se presume dotada la RIC en plazo), dicha pre-

sunción se puede destruir mediante prueba de que efectivamente la dotación no se realizó en plazo o con anterioridad a la presentación de la declaración.

Esto es precisamente lo que ocurre en el caso de la resolución de 18/05/2006 en la que no se admite por la Administración ni por el TEAC la dotación a la RIC en un determinado ejercicio a pesar de haber sido presentada la declaración del Impuesto sobre Sociedades en plazo, puesto que quedó acreditado en el expediente que no hubo Junta General ni acuerdo de distribución del resultado hasta varios años después de dicha presentación, con lo que el Tribunal entiende que la RIC no se había dotado en aquel momento. A este respecto el TEAC afirma que "no basta la consignación en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, por mucho que se presente ésta en plazo, ya que no existe realmente el acuerdo de los socios de destinar ninguna cantidad a la RIC. Se trataría, por lo tanto, de un dato consignado en la declaración, que no tiene detrás un apoyo real. (...) Este Tribunal considera que no se trata de unos requisitos meramente formales, sino que es un presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados, y en ella contemplen la dotación a la RIC. Y todo ello en el plazo que marca la normativa mercantil, porque si no, en el momento de la presentación de la declaración, ésta no será el reflejo de lo aprobado por los socios, y nada garantiza que con posterioridad los socios ratifiquen lo consignado en la declaración." El Tribunal hace hincapié en que no se trataba únicamente de la falta de depósito de las cuentas o la falta de legalización de los libros, sino que, además, no hubo acuerdo de la Junta para dotar la Reserva.

El Tribunal confirma la sanción impuesta.

La Resolución de fecha 29/06/2006, nº 00/4414/2004 resuelve un caso similar al expuesto en la resolución de 2/3/2006 que expusimos anteriormente, pero en este caso el TEAC para apoyar más su criterio, además de remitirse en el fundamento de derecho tercero a la sentencia del TSJ de Canarias de fecha 14/01/2005, de la cual transcribe varios párrafos, afirma que "la RIC es un incentivo fiscal de gran potencialidad, que puede alcanzar el 90% del beneficio del ejercicio con determinados límites. No tomar en consideración que la normativa aplicable, dado el carácter tan especial de la RIC, exige una serie de requisitos, entre ellos los de carácter temporal, significaría tanto como dejar al arbitrio del contribuyente el llevar a cabo una dotación a la reserva, con la consiguiente minoración de la base imponible del Impuesto, en cualquier momento que le pareciese oportuno, retroactivamente respecto de ejercicios anteriores, sin haber presentado en su momento el compromiso a que hacía referencia el Tribunal Superior de Justicia (compromiso de inversión futura) ni su reflejo en la base imponible del Impuesto declarado en plazo."

El Tribunal confirma asimismo la sanción impuesta por la Administración.

Materialización de la RIC. Plazo de entrada en funcionamiento

En los mismos fallos que se comentan en el apartado siguiente de este resumen al hablar de los intereses de demora (resoluciones de 5 de mayo de 2006 con nº 7347/03 y de 18 de mayo de 2006 con nº 7244/03 y 7246/03 respectivamente) se aborda también el tema de la entrada en funcionamiento de los activos en los que se pretende materializar la RIC y en concreto, el límite temporal para el mismo. El criterio que al respecto sostiene el TEAC fue expuesto en los números 14 y 16 de la revista, en esta misma sección.

En este caso, las resoluciones que ahora comentamos no son contradictorias con el criterio mantenido últimamente por el TEAC en sus resoluciones de 25 de noviembre de 2005 y de 16 de febrero de 2006, como sí veremos que ocurre con el criterio del cálculo de intereses sobre intereses, pero sí son en cierto modo más restrictivas de lo que aquéllas parecían ser a priori: así se rechaza la materialización indirecta de la RIC en la suscripción de acciones de una entidad que a su vez invierte en la construcción de un hotel la cual no se inicia materialmente hasta el mes de octubre del año en el que finaliza el plazo de materialización y que finalmente entró en funcionamiento dos años después de haber finalizado dicho plazo.

El TEAC entiende que la citada inversión no es apta para la materialización de la RIC, dados los plazos en los que se realiza ya que "no se trata de un supuesto en el que se dilate la entrada en funcionamiento de la inversión indirecta más allá del plazo legal de tres años, sino que el propio proceso inversor se inicia cuando ya está a punto de finalizar dicho plazo de tres años (...) comenzando las obras tres meses antes de la conclusión del plazo para invertir. Todo lo cual implica la ausencia de una verdadera intención de realizar la mencionada inversión dentro de dicho plazo y la imposibilidad no sólo de su entrada en funcionamiento dentro del plazo legal de materialización, sino de la propia construcción del edificio del hotel en el que consistía."

Por tanto, con estos fallos se rechaza la idea que podía quizá desprenderse de las resoluciones de 25 de noviembre de 2005 y de 16 de febrero de 2006, de que es suficiente que la inversión se inicie dentro del plazo de materialización.

Consecuencias del incumplimiento de los requisitos de la RIC. Intereses de demora

En el número 14 de la revista incluimos en esta misma sección dos Resoluciones del TEAC, una de 21/04/2005 (nº 1864/02) y otra de 25/11/2005 (nº 1747/03) que hacían cambiar el criterio sobre el cálculo de intereses de demora en las regularizaciones de la RIC que hasta entonces se había mantenido por la Administración Tributaria. Pues bien, sorprendentemente, el mismo Tribunal Central ha dictado

tres Resoluciones en el mes de mayo de 2006 en las que confirma de forma contundente el criterio que venía siendo aplicado por la Inspección con anterioridad a las dos resoluciones de abril y noviembre de 2005 que él mismo había cambiado.

Las citadas resoluciones son: la primera de 5 de mayo de 2006 con nº 7347/03 (Vocalía primera) y las otras dos de 18 de mayo de 2006 (Vocalía segunda) con nº 7244/03 y 7246/03 respectivamente. En las tres, al abordar el tema de cómo deben calcularse los intereses de demora en la regularización practicada por la Administración en el año en que finaliza el plazo de materialización sin que ésta se haya producido de forma correcta, el TEAC confirma el criterio de la Inspección y ante la alegación del recurrente entendiendo que no cabe el "anatocismo" (girar intereses sobre intereses) el Tribunal afirma textualmente que: " la liquidación inspectora no es más que consecuencia de la directa aplicación del artículo 27.8"... "el cual está ordenando la inclusión de los intereses de demora devengados por la cuota dejada de ingresar en su día en la deuda tributaria del año del incumplimiento, lo que conduce, por la naturaleza compensatoria de los intereses de demora, al futuro devengo de intereses sobre intereses si no se produce la regularización voluntaria en su momento."

A pesar de ser tres Resoluciones absolutamente claras y contundentes, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias de la Agencia Tributaria entiende que de momento no se debe volver a cambiar el criterio que ya se daba por consolidado en el TEAC y que, por tanto, debemos esperar a futuros pronunciamientos sobre el mismo tema antes de interpretar que ha cambiado la doctrina del citado Tribunal.

Por otro lado, con fecha 29/06/2006, la resolución del TEAC dictada en la reclamación con nº 4414/2004 se ha pronunciado por primera vez (al menos de forma clara) sobre cuál debe ser la base de cálculo de los intereses de demora en los casos de regularización de la RIC en un ejercicio posterior al de su dotación cuando en el ejercicio en que se integra, como consecuencia de la existencia de bases imponibles negativas o de otros ajustes del mismo signo, la cuota resultante resulta ser menor a la que se dejó de ingresar en el año de la dotación o incluso nula.

Pues bien, en la resolución citada el TEAC en aplicación del apartado 8 del artículo 27 entiende que "las cantidades que indebidamente redujeron la base imponible en su día han de integrarse en la base imponible del ejercicio en que se incumplen los requisitos o se dispone de la Reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento; y correlativamente, en el párrafo segundo de ese apartado se impone al contribuyente la obligación de incluir intereses de demora, que ha de calcular sobre la cuota que resulte de ese ejercicio en que regulariza la RIC e integrar las cantidades indebidamente deducidas en su día; y el plazo de cómputo de

ese interés corre desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación originaria en que indebidamente realizó la reducción de la base".

En el caso concreto que se analiza por el Tribunal, en el año de la integración de la RIC, que había sido incluida voluntariamente por el contribuyente en su declaración, se compensan bases imponibles negativas de ejercicios anteriores con el resultado global de una cuota cero en su autoliquidación. De ello deduce el TEAC que según interpreta el 27.8, "no había base para el cálculo de intereses de demora, por lo que obró correctamente al no incluir cantidad alguna por tal concepto."

Este criterio es contrario al que hasta ahora ha venido aplicando la Agencia Tributaria y que ha venido siendo confirmado por el Tribunal Económico Administrativo Regional entre otras en resolución de 24/02/2003 (nº reclamación 35/01027/01) que afirmaba que "no es lógico exigir intereses de demora (de naturaleza compensatoria), sobre una cantidad determinada en el momento actual, ya que su función es resarcir a la Hacienda Pública de ingresos no percibidos en periodos pasados, y por tanto girados sobre cantidades históricas y no actuales como la cuota del ejercicio de regularización (momento actual en el que se realiza la regularización)".

Como decimos, la resolución del TEAC de 29/06/2006 es la primera en la que claramente se opone o contradice el criterio hasta ahora sostenido por la Administración Tributaria y por tanto debemos esperar a futuros pronunciamientos sobre el tema antes de saber si se trata de doctrina consolidada del citado Tribunal.

B) BONIFICACIÓN PREVISTA EN LA D.A. 5ª LEY 19/94

El Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de fecha 29/06/2006 con nº 2453/03 se ha pronunciado, si no me equivoco, por primera vez, sobre la bonificación prevista en la D.A. 5ª de la ley 19/1994 y al hacerlo ha confirmado en su totalidad los criterios hasta ahora aplicados por la Agencia Tributaria y por el TEAR de Canarias. Aunque esta bonificación no tiene hoy virtualidad práctica alguna al haber finalizado en el año 2000 el periodo previsto en la norma para su aplicación, exponemos a continuación los criterios que contiene la resolución aludida:

1. El requisito del promedio de plantilla establecido en la letra a) del apartado 2 de la D.A. 5ª debe calcularse, en el año de la constitución de la entidad, no desde el inicio de las operaciones, como pretende la reclamante, sino desde la inscripción de la entidad en el Registro Mercantil, fecha en la cual ésta adquiere personalidad jurídica y momento en el que, por tanto se inicia el periodo impositivo del Impuesto sobre Sociedades.

2. El incumplimiento del requisito del promedio de plantilla en un ejercicio implica la pérdida del derecho a la bonificación en los restantes.

3. El hecho de que el primero de los ejercicios estuviera prescrito al tiempo de iniciarse las actuaciones de comprobación sólo implica que la Administración no podía practicar liquidación por el mismo, pero ello no impide que se pudiera comprobar cuál era el promedio de plantilla en dicho ejercicio a efectos de verificar la procedencia de la bonificación practicada por la reclamante en los ejercicios objeto de comprobación.

4. Es la interesada la que tiene que demostrar fehacientemente que cumplió todos y cada uno de los requisitos previstos en el punto 2 de la D.A. 5ª, sin que puedan aceptarse a estos efectos simples manifestaciones no corroboradas por la Inspección ni interpretaciones del precepto que no se ajustan a lo previsto por el mismo.

5. El TEAC confirma la sanción impuesta.

II. TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Requisitos formales en la dotación

Reclamación nº 38/2538/03 y acumuladas de fecha 27/04/2006: como en numerosas ocasiones, y que como acabamos de ver ha sido confirmado por el Tribunal Central, el TEAR en esta resolución continúa afirmando que la falta de legalización de los libros contables o la presentación extemporánea de las cuentas en el Registro Mercantil no son incumplimientos que deban acarrear la pérdida del derecho a dotar la RIC, siempre que la declaración del Impuesto se presente en plazo. Por el contrario si la declaración ha sido presentada de forma extemporánea, la presunción de la existencia de una previa dotación a la RIC ya no opera y por tanto, dichos incumplimientos mercantiles sí que tendrían como consecuencia la no admisión de la RIC dotada en el ejercicio en cuestión.

La cuestión novedosa que aborda la citada resolución no es lo que acabamos de indicar, sino el hecho de que el Tribunal entiende, confirmando la actuación inspectora, que en caso de discrepancia entre la cantidad que aparece contabilizada como dotación a la Reserva para Inversiones y la que aparece en la declaración del Impuesto, debe prevalecer la primera, tanto si es superior como si es inferior a la consignada en la declaración.

Aplicación simultánea de RIC y deducción por doble imposición de dividendos.

La Resolución del TEAR de Canarias, Sala desconcentrada de Sta. Cruz de Tenerife, de fecha 29 de marzo de 2006 que resuelve las reclamaciones nº 38/2393/03 y acumuladas, aborda una cuestión sobre la que hasta ahora no se había pronunciado, como es la posibilidad de simultanear la dotación a la RIC sobre beneficios procedentes de la distribución de dividendos integrados en la base imponible, con la deducción por doble imposición de dividendos que, lógicamente en la parte que no quepa aplicar en el ejercicio en que se genera por insuficiencia de cuota al reducir la base imponible por RIC, quedarían pendientes de aplicar para ejercicios siguientes.

En la comprobación realizada por la Inspección, ésta entendió que no era admisible la reducción de la base imponible por dotación a la RIC por los beneficios procedentes de la participación en fondos propios de otras entidades al considerar que tales beneficios no procedían de la realización de actividad económica alguna. Como consecuencia de la no admisión de tal reducción en base imponible, se generaron cuotas suficientes para absorber las deducciones por doble imposición de dividendos, por lo que estas deducciones fueron aplicadas de oficio por la Administración en los ejercicios correspondientes. Lógicamente, como consecuencia de ello, la cuota derivada de la regularización fue nula, sin embargo, la Inspección impuso sanción fundamentada en el hecho de que el obligado tributario había aplicado en su declaración del impuesto la reducción de la base imponible por RIC y la deducción por doble imposición de dividendos de forma simultánea, entendiendo que al haber dotado RIC a partir de los dividendos percibidos y reduciéndose la base imponible, y por ende la tributación efectiva, resulta claro que no se había producido doble imposición alguna, faltando así el presupuesto mismo de la deducción para salvar la doble imposición.

El Tribunal entiende que en el caso expuesto, de haberse admitido la RIC, no se habría producido una tributación efectiva de los dividendos distribuidos en la sociedad que los percibe como consecuencia precisamente de la reducción en base imponible que aquélla supone. Por tanto, y citando dos Resoluciones del TEAC de fechas 8 de septiembre y 20 de octubre de 2000, concluye que la deducción por doble imposición de dividendos sólo se debe practicar cuando la doble imposición se haya producido de manera efectiva y real, y no en aquellos casos en que exista un mero cómputo formal.

Por ello, el TEAR confirma la sanción impuesta por la Administración por haber acreditado el contribuyente en su declaración del impuesto sobre sociedades de forma indebida partidas a compensar en la cuota de declaraciones futuras, precisamente las deducciones por doble imposición de dividendos cuya simultaneidad con la RIC hicieron improcedentes.

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Francisco Clavijo Hernández

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

I. INTRODUCCIÓN

A la exposición de las consultas de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias sigue, en esta sección, el estudio de aquellas contestaciones del IGIC que, desde un punto de vista práctico, consideramos importantes a fin de que, como hemos dicho en alguna ocasión, vaya conociéndose la doctrina administrativa de la Consejería de Economía y Hacienda en relación con los tributos integrantes del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Nosotros, en estos comentarios, nos vamos a ocupar de tres de las contestaciones reseñadas: la primera hace referencia al confirming y la exención del IGIC por operaciones financieras; la segunda se ocupa del concepto de establecimiento permanente y las obras de construcción, que es un tema que, en la práctica, siempre plantea problemas y detalles nuevos, lo que lo hace interesante para su estudio en la Revista, y la última examina los descuentos y rebajas de los precios en la determinación de la base imponible del IGIC.

II. EL «CONFIRMING» Y LA EXENCIÓN DEL IGIC POR OPERACIONES FINANCIERAS

(Consulta de 14/03/2006; página web: referencia nº 1017)

Con frecuencia se habla de confirming, que es una marca registrada por Santander de Factoring, para hacer referencia a un servicio ofrecido por las entidades financieras consistente en gestionar los pagos de una empresa a sus proveedores, ofreciéndoles a éstos, beneficiarios de los pagos, la posibilidad de cobrar las facturas antes de la fecha de su vencimiento.

Expresándolo con mayor propiedad, podríamos decir que el confirming es una situación compleja, integrada, de una parte, por un «acuerdo» entre una entidad financiera y una empresa, mediante el cual la entidad financiera gestiona el pago de todas las compras de esa empresa, y de otra, por un «factoring al proveedor», por el cual éste –en el caso que opte por el anticipo- cede a la entidad financiera el crédito contra su cliente, a cambio de un importe convenido (un descuento sobre el nominal del crédito).

Este «producto financiero», en la práctica, se articula a través de un contrato de gestión de pagos a los proveedores que suscriben una entidad financiera y una empresa, intervenido por fedatario público, en el que suele incluirse –no en todos- una cláusula de reparto de los

ingresos financieros derivados del descuento aplicado por la entidad financiera a los proveedores que anticipen el cobro de sus facturas.

No nos interesa tanto ahondar en el concepto, naturaleza y ventajas del confirming en cuanto producto financiero, sino en exponer las consecuencias de esta operación en el IGIC. En este punto, lo que se plantea en la consulta es si este «producto financiero» está exento del Impuesto por la exención de las operaciones financieras del artículo 10.1.18 de la ley 20/1991, y, en concreto, por lo establecido en las letras b) y h) de este apartado decimoctavo.

Sintetizando, son dos los aspectos fundamentales que plantea la contestación de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias en torno a esta operación financiera: de un lado, el anticipo de fondos a los proveedores que han aceptado el anticipo ofertado por la entidad financiera (1); y de otro, la comisión por la puesta en contacto a la entidad financiera con los proveedores (2). Veamos por separado cada uno de ellos.

1) Por lo que hace al anticipo de fondos a los proveedores por parte de la entidad financiera, parece claro –y sobre esto no se presenta ningún problema teórico- que esta operación financiera está exenta del IGIC. El artículo 10.1.18 b) de la ley 20/1991 dispone expresamente la exención del IGIC de la operación financiera consistente en «la concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la condición del prestatario y la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros»: ello significa, sin duda, que esta operación de financiación mediante descuento financiero a favor de los proveedores, como correctamente precisa la contestación de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, está exenta del IGIC por esta letra b) del artículo 10.1.18 de la ley, al constituir el anticipo del cobro de la factura, una modalidad de contrato de crédito, aunque no exista una cláusula «pro solvendo».

2) La segunda cuestión que se plantea es si la comisión que percibe la empresa de la entidad financiera (en los casos en que se haya pactado su percepción en el contrato de gestión de pagos), constituye una comisión por la mediación en la operación financiera entre la entidad financiera y los proveedores de la empresa.

El artículo 10.1.18 h) de la ley 20/1991 dispone que están exentas del IGIC «la negociación y mediación, lleve o no aparejada la fe pública, en las operaciones descritas en las letras anteriores de este apartado». Pero dado que ni la ley ni el Reglamento del Impuesto (artículo 11.1.18 del Real Decreto 2.538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario) precisan en que consiste el servicio de mediación en estas operaciones financieras, el principal problema a despejar es su significado: según puntualiza la contestación del

Director General de Tributos del Gobierno de Canarias (que sigue en este punto la doctrina de las consultas vinculantes del Ministerio de Economía y Hacienda V2024-05 y V2202-05, de 11 y 27 de octubre de 2005, respectivamente), tal servicio de mediación exige la concurrencia de dos requisitos: a) en primer lugar, que el prestador del servicio sea un tercero distinto de las partes que intervienen en la operación, y b) en segundo lugar, que el prestador del servicio realice una función que vaya más allá del mero suministro de información, asumiendo una papel real de negociación de las condiciones en que puede llevarse a cabo el contrato posterior.

Así pues, la cuestión que tenemos planteada queda, por tanto, reducida, desde un punto de vista teórico, a determinar si la empresa que ha contratado con la entidad financiera la gestión de sus pagos, cumple estos dos requisitos para calificar su servicio de mediación:

a) Que la empresa cumple el primer requisito, es algo que no ofrece ninguna duda. Basta para ello con darse cuenta que en la operación de descuento de la entidad financiera al proveedor, la empresa es un tercero: es decir un sujeto distinto de las partes que intervienen en la operación financiera de descuento del crédito.

b) No sucede lo mismo con el segundo requisito: aun cuando nos encontramos ante una operación atípica y compleja, sí cabe decir –siguiendo la doctrina de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias en esta contestación- que en la medida en que las condiciones del anticipo de fondos que la entidad financiera realiza a favor de los proveedores responden a unos criterios muy similares a los que aplica a otros clientes de la entidad financiera, no puede hablarse de que la empresa que ha contratado la gestión de sus pagos realice en el confirming una auténtica función de mediación entre la entidad financiera y sus proveedores. A nuestro entender, su servicio no va más allá de una simple información a la entidad financiera de sus proveedores. Por eso, al no darse este segundo requisito, la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias entiende que no es aplicable a esta comisión, la exención del artículo 10.1.18 h) de la ley 20/1991, por lo que, en estos casos de confirming, es necesario repercutir el IGIC al tipo del 5 por 100.

III. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LAS OBRAS DE CONSTRUCCIÓN

(Consulta de 15/03/2006; página web: referencia nº 1021)

Al abordar de nuevo en estos comentarios otra contestación de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias sobre los establecimientos permanentes, hemos de destacar que nos encontramos ante una cuestión de alto contenido teórico, pero también de una considerable importancia práctica. Desde la primera perspectiva, el interés teórico por las cuestiones relacio-

nadas con los establecimientos permanentes en el IGIC bien podría verse con solo hojear los comentarios que hemos hecho en los números anteriores de la Revista. Pero que el tema afecta a la práctica del Impuesto en nuestras islas es algo que salta a la vista con solo leer el problema tributario planteado a la Dirección General de Tributos: lo que le pregunta la entidad consultante es si se produce la inversión del sujeto pasivo en la empresa constructora establecida en Canarias por el hecho de subcontratar la realización de todo tipo de trabajo de construcción (cimentación, albañilería, fontanería, etc.) con una empresa polaca, la cual traslada a las islas, para realizar este trabajo, su personal, maquinaria y utillaje.

No es posible detenernos aquí nuevamente en el concepto de establecimiento permanente. Nos remitimos a lo que hemos escrito en el número 3 de esta Revista. En su lugar, parece preferible, de acuerdo con el artículo 17.1.2 c) de la ley 20/1991, destacar que «se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales. En particular tendrán esta consideración: (…) c) Las obras de construcción, instalación o montaje efectuadas por el sujeto pasivo y cuya duración exceda de doce meses». Cuatro precisiones debemos hacer en relación con este supuesto de establecimiento permanente:

- Primera, que la letra c) del artículo 17.1.2 de la ley 20/1991 no constituye una definición autónoma de establecimiento permanente respecto de la general del artículo. La letra c) lo que establece son algunas singularidades de algunos elementos de la definición general a la hora de la determinación del establecimiento permanente cuando nos encontramos con obras de construcción, instalación o montaje.

- Segunda, que este supuesto de establecimiento permanente queda, desde un punto de vista teórico, desligado del criterio del «lugar fijo de negocios» establecido en la definición general. De modo que el requisito de permanencia queda definido, en este supuesto, únicamente, por el elemento temporal de la duración de la obra por un período superior a los doce meses. Por eso, si una empresa tiene, por ejemplo, un proyecto de montaje que le obligara a desplazarse por las islas de manera continua, aunque no tenga un lugar fijo de negocios, puede tener en Canarias un establecimiento permanente si la instalación tuviera una duración superior a doce meses.

- Tercera, que el período de los doce meses fijado en la letra c) del artículo 17.1.2 de la ley 20/1991 debe entenderse de forma separada en relación con cada obra o proyecto que realice la empresa. Tanto es así que el tiempo que hubiese empleado en Canarias en relación con otras obras distintas y desvinculadas de la que se está ejecutando, no debe computarse para el cálculo de los doce meses.

- Y cuarta, que este supuesto de establecimiento permanente no implica que una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración es superior a los doce meses: también la empresa que realiza la obra puede tener un establecimiento permanente, incluso si la obra, la instalación o el montaje tiene una duración inferior a los doce meses, siempre y cuando la actividad que realice en las islas presente un grado de permanencia, de acuerdo con el artículo 17 de la ley 20/1991.

Siendo esto así, se comprende, refiriéndonos a la consulta, que la empresa polaca dispondrá de un establecimiento permanente en Canarias cuando la ejecución de la obra de construcción que fuera a realizar en las islas tuviese una duración superior a los doce meses. En este caso, como quiera que la empresa polaca está establecida en Canarias, no habrá –así lo señala la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias en la contestación- inversión del sujeto pasivo, y será la propia empresa polaca, en relación con esa obra, el sujeto pasivo del IGIC, y será ella también quien, además, deberá cumplir con las denominadas obligaciones formales del artículo 59 de la ley 20/1991, y en particular con la de presentar la declaración censal de comienzo y las autoliquidaciones periódicas del Impuesto.

Nada hay que explicar a propósito de esta situación jurídica de la empresa polaca, que tiene su fundamento en su misma condición de establecida. Cabe añadir sólo que la empresa puede tener también la condición de establecida en las islas, aunque la obra que vaya a realizar tuviese una duración inferior a los doce meses, si habitualmente lleva a cabo en Canarias operaciones de construcción, instalación o montaje, ya que, en ese supuesto, la actividad de la empresa, según puntualiza la contestación de la Dirección General de Tributos, presenta –por esa misma habitualidad- un grado de permanencia en las islas. Tanto es así que el hecho de que se diesen interrupciones entre las sucesivas ejecuciones de obra de la empresa no supondría la pérdida de su condición de establecida, siempre que «se mantenga por parte del empresario la intención de continuar el ejercicio de su actividad en Canarias frente a sus futuros clientes y dichas interrupciones sean las normales del mercado en que actúa».

Resta, por fin, insistir que si la empresa polaca no reuniera estos requisitos para tener un establecimiento permanente en las Islas, entonces se produciría la inversión del sujeto pasivo en el empresario establecido en las Islas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1.2º de la ley 20/1991, quien estaría obligado, en ese caso, a emitir un documento equivalente a la factura (autofactura), que deberá unir a la factura emitida por la empresa polaca, la cual no llevaría la repercusión del Impuesto, dando lugar a un IGIC autorepercutido y autosoportado.

IV. LA BASE IMPONIBLE DEL IGIC Y LOS DESCUENTOS EN LOS PRECIOS DE LOS BIENES Y SERVICIOS

(Consulta de 21/03/2006; página web: referencia nº 1014)

Aparentemente, la conceptualización de los descuentos es bastante simple. Se trata de una reducción del importe del precio del bien o servicio que le concede el vendedor al comprador, a modo de premio o por cualquier otra razón económica o financiera.

No es factible analizar aquí la naturaleza y tipos de descuentos relacionados con las ventas de bienes o servicios. Desde la perspectiva de la base imponible del IGIC, única que aquí interesa, ha de señalarse, de acuerdo con el artículo 22.3 b) de la ley 20/1991, que no toda rebaja o descuento del importe de la deuda está excluido de la base imponible. Sólo están exceptuados aquellos descuentos que reúnan estos cuatro requisitos:

a) Primero, que estén justificados mediante su mención especial en factura.

b) Segundo, que se concedan previa o simultáneamente al momento en que se realice la operación: los descuentos que se concedan con posterioridad a la fecha de la venta de las mercancías, como pasa con los rappels de venta, no disminuyen la base imponible, ya que en el momento de la venta, como es obvio, no se conoce ni su existencia ni su cuantía. Posteriormente, cuando se concedan los rappels, su importe reducirá la base del IGIC, de acuerdo con el artículo 22.5-2º de la ley 20/1991.

c) Tercero, que se concedan en función de la operación, de modo que los que se otorguen por otras razones (como la compra de otros productos) no se excluyen de la base imponible. A efectos del IGIC, es indiferente la fórmula de cálculo o la razón del descuento: cualquier rebaja que se otorgue en función de la operación, bien sea por rebajas comerciales, pago al contado, etc., no forma parte de la base imponible.

d) Y cuarto, que no constituyan remuneración de otras operaciones. Tal es el caso, por ejemplo, de los «descuentos» que suelen practicar algunas empresas, con ocasión de las ventas de sus bienes, por los bienes usados que le entrega el comprador, pues esa rebaja en el precio de venta no es en realidad un descuento, sino un cobro que hace el vendedor al comprador en especie.

Estas elementales y breves precisiones sobre los descuentos en el IGIC permiten abordar, con conocimiento, el análisis de las cuestiones que suscita la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta de 21 de marzo de 2006 que, a mi juicio, son, fundamentalmente, estas dos:

1) En primer término, la determinación de la base imponible del servicio de arrendamiento del local de negocio. No es

ocioso recordar que la base imponible del IGIC, según dispone el artículo 22 de la ley 20/1991, está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo. Y que para su determinación, dice este artículo, hay que, por una parte, incluir en la cuantía de la base imponible los gastos accesorios, las subvenciones vinculadas al precio, los tributos y gravámenes que incidan en la operación, excepto el IGIC, el AIEM y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, y las percepciones retenidas en caso de resolución de las operaciones. Y, por otra, debe excluirse de su importe las indemnizaciones, los descuentos y bonificaciones y los suplidos.

Pues bien, si examinamos el texto de la consulta se observa que la cuestión que en ella se plantea es bastante simple: en concreto, lo que se consulta es si la base imponible de un arrendamiento de un local de negocio queda constituida por el precio mensual pactado por el alquiler o bien por el importe que efectivamente cobra el arrendador, que, vaya por delante, queda determinado, según se desprende de la consulta formulada, por el precio mensual pactado menos una rebaja por los importes que ha pagado el arrendatario por las reformas del local que al finalizar el contrato quedarán incorporados a su estructura.

Como es obvio, de estas alternativas, la primera es la correcta y es la que se ajusta al artículo 22 de la ley. Así lo señala también el Director General de Tributos en la contestación cuando precisa que «es criterio de este Centro Directivo que constituye la base imponible de cada mensualidad de la prestación de servicios de arrendamiento del local de negocio objeto de consulta la contraprestación total de la mensualidad, sin que pueda minorarse dicha cantidad en los importes abonados por el arrendatario en la reforma del local de negocio». Pues esta rebaja en el precio, añadimos nosotros adelantado alguna idea que expondremos luego, más que un descuento es un cobro en especie del alquiler.

Como tengo mucho de maestro de escuela no me importa recurrir a un ejemplo para explicar esta doctrina de la Dirección General de Tributos. Imaginemos que una empresa pacta un precio mensual de 1.200 euros por el alquiler de un local y que hace una rebaja de 400 euros en dicho precio, fijándolo en 800 euros, a fin de «compensar» la inversión efectuada por el arrendatario en obras y arreglos del local. Si tenemos en cuenta esta doctrina administrativa, la base imponible del IGIC por el arrendamiento del local de negocio es 1.200 euros, y no 800, ya que la cuantía de la contraprestación del arrendamiento es –según el contrato- 1.200 euros. Los 400 euros de descuento constituyen un cobro en especie del alquiler y, por ello la autoliquidación a practicar por el IGIC habría que hacerla, a mi juicio, aplicando la rebaja como pago del precio del alquiler, sin descontar nunca su importe de la base imponible del Impuesto.

2) En segundo lugar, la naturaleza de la rebaja del precio del alquiler del local de negocio. A la vista de lo que se ha explicado en líneas anteriores, parece claro que esta rebaja o descuento en el precio del arrendamiento del local no es un descuento más en función de la misma operación de arrendamiento. Más bien se trata, a mi entender, de un cobro en especie del precio del propio alquiler. Por ello, con muy bien criterio, la consulta ha afirmado que esta minoración en el precio del alquiler no puede reducirse de la base imponible del IGIC, ya que, como se ha visto, el descuento no está concedido en función de la operación, y, además, dígase lo que se diga, constituye un cobro en especie del precio del arrendamiento del local, por lo que no cumple los requisitos del artículo 22.3 b) de la ley 20/1991 para que quede excluido de la base imponible del Impuesto.