CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA (De julio a diciembre de 2007)

Carmen Socorro Quevedo

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

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

A) Hecho imponible

Palabra clave: comunidad explotación

En el IGIC en todo caso tiene expresamente la consideración de actividad empresarial o profesional el arrendamiento de bienes, incluidos los bienes inmuebles, así como cualquier otra constitución, ampliación o transmisión de derechos de goce o disfrute sobre bienes inmuebles. Se diferencia está cuestión del tratamiento propio de la imposición directa, en la que se exige la concurrencia de ciertas circunstancias para que el arrendamiento de inmuebles se considere actividad económica y sus rendimientos como derivados del ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

También manifiesta el consultante que la denominada "comunidad de explotación" resulta ser una entidad sin personalidad jurídica propia, no cuestionándose que por tal circunstancia deje de ser un sujeto pasivo del IGIC en función de la actividad que ejerce, al igual que ocurre con la "comunidad de propietarios" y la actividad que le es propia, también sujeto pasivo del IGIC. Aporta el consultante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas relativa al IVA referida a la no tributación en el dicho impuesto del reparto de dividendos por parte de sociedades mercantiles, criterio perfectamente asumible por este Centro Directivo en relación al IGIC si ello fuera necesario en la resolución de la presente consulta tributaria. No obstante, cuestión distinta resulta ser la planteada por el consultante, dado que la consulta no trata de una distribución de dividendos por parte de una sociedad mercantil, sino, en palabras del consultante, de una "equiparación" con la misma.

En cualquier caso, tampoco debe extralimitarse el alcance del criterio vinculante emitido por este Centro Directivo para interpretar que toda atribución de rentas en el ámbito de la imposición directa resulta ser una contraprestación de una operación suje-

ta en el IGIC. En tal sentido resulta evidente el supuesto del arrendamiento de un inmueble por parte de varios titulares que lo poseen en régimen de indivisión; a efectos del IGIC el arrendador será la comunidad de propietarios, sin personalidad jurídica propia, sin perjuicio de que éstos repartan los ingresos de cada percepción en función de sus cuotas de participación en el inmueble y sin que dicho reparto constituya otra operación sujeta al IGIC, situación posiblemente equiparable a la de la distribución de dividendos en una sociedad mercantil. Pero el supuesto planteado en la consulta resulta diferente en tanto que la denominada "comunidad de explotación" resulta del acuerdo común de los distintos titulares de locales comerciales del centro comercial que, pudiendo arrendar directamente los mismos en virtud de su titularidad, resulta que asumen la obligación de actuar en común y de interponer a la "comunidad de explotación" como arrendadora frente a terceros, o incluso, frente a si mismos si se da el supuesto de "arrendamiento a sus propietarios", cuya legitimidad para actuar como tal se ha aclarado suficientemente en la consulta vinculante citada con anterioridad y que exige la existencia de cualquier tipo de derecho de uso y disfrute sobre los inmuebles constituidos a favor de la "comunidad de explotación" por los propietarios y cuya contraprestación perciben éstos de la "comunidad de explotación", incluso aunque no se encuentren arrendados por ésta última.

En definitiva, es criterio vinculante de este Centro Directivo que las prestaciones de servicios efectuadas por los titulares de los locales comerciales a la denominada comunidad de explotación que éstos han constituido en común con la finalidad de explotar el arrendamiento de los locales, están sujetas al IGIC, y, por tanto, debe repercutirse el IGIC en factura, por estas operaciones, al tipo impositivo general del 5 por 100.

Esta Dirección General quiere, con todo, hacer constar que en esta contestación a la consulta tributaria planteada, se ha entendido que la comunidad de explotación, respecto a los alquileres de los locales comerciales, actúa en nombre y por cuenta propia, o bien como titular de cualquier tipo de derecho de uso y disfrute que la legitime como arrendadora de los locales frente a terceros, lo que, en su caso, podrá acreditar por cualquier medio admitido en Derecho. (Contestación vinculante de fecha 06/11/2007)

Palabra clave: entregas entre comuneros

La transmisión que un comunero persona física realiza a otro comunero de su participación en la titularidad de los bienes en la comunidad de bienes se encuentra no sujeta al IGIC, al tratarse de una transmisión que, a efectos de dicho impuesto, se entiende realizada por el comunero que no tiene la consideración de empresario o profesional. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, como consecuencia de esta transmisión se disuelve la comunidad de bienes, dado que únicamente la componen dos comuneros, por lo que se produce una adjudicación del patrimonio empresarial de la comunidad de bienes, derivada de esta disolución, a la persona física consultante, adquirente de la participación, en principio sujeta al IGIC. No

obstante, y dado que se trata de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial de la comunidad de bienes y la persona física adquirente va a continuar con el ejercicio de la misma actividad empresarial que la comunidad de bienes transmitente ejercía, la adjudicación se encuentra no sujeta al IGIC.

Los rendimientos íntegros de actividades económicas que a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se le atribuya a los miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas no se computan a los efectos de determinar el límite de la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991. De esta forma, se encontrarán exentas del IGIC las operaciones interiores que desarrolle una persona física en el año 2007 aunque los rendimientos íntegros de actividades económicas que se la ha atribuido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el año 2006, como miembro de una comunidad de bienes, fuese superior al límite de tal franquicia fiscal. (Contestación vinculante de fecha 05/07/07).

El artículo 96.2 del Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y de Espacios Naturales de Canarias, enumera los distintos sistemas de ejecución, diferenciando entre sistemas de ejecución privada y pública, y entre éstos últimos, distingue los tres siguientes: a) cooperación, b) expropiación, y c) ejecución forzosa.

En todo caso, y por lo que se refiere al sistema de cooperación, el artículo 120.1 del Decreto Legislativo 1/2000 describe su operativa en los siguientes términos: *"los propietarios aportarán el suelo de cesión obligatoria y gratuita, soportarán la ocupación de cualesquiera otros terrenos necesarios para la ejecución de las obras de urbanización y otorgarán a la Administración municipal la disposición fiduciaria de éstos. La Administración actuante ejecutará las obras de urbanización con cargo a los propietarios."*

El artículo 121 del Decreto Legislativo 1/2000 establece asimismo la forma de gestión del sistema, y precisa que podrá efectuarse sin órgano diferenciado, a través de organismo público o sociedad mercantil de capital público (…). En este último supuesto, indica que la sociedad mercantil podrá ser de capital mixto, con participación de los propietarios de los terrenos comprendidos en la unidad de actuación. Y refiriéndose a las modalidades del pago de los gastos de urbanización, añade el artículo 122.1:

"1. La Administración actuante, salvo en el supuesto de gestión a través de sociedad mixta en la que participen los propietarios, podrá:

a) Exigir de los propietarios, incluso por la vía de apremio, el pago anticipado de cantidades a cuenta de los gastos de urbanización. Estas cantidades no podrán exceder del importe de las inversiones previstas para el próximo año.

b) Convenir con los propietarios, cuando las circunstancias así lo aconsejen y en las condiciones que se determinen,

un aplazamiento en el pago de los gastos de urbanización."

El artículo 106 del Decreto 183/2004, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de gestión y ejecución del sistema de planeamiento de Canarias, desarrollando el Decreto Legislativo 1/2000, establece:

"1. La totalidad de los gastos de gestión, ejecución y urbanización serán a cargo de los propietarios de terrenos incluidos en el ámbito, sector o unidad de actuación, aplicándose para su cuantificación y reparto las disposiciones correspondientes contenidas en este Reglamento. Dichos gastos se recaudarán conforme a los procedimientos normativos, con las especificaciones expresadas en los números siguientes.

2. La Administración actuante, salvo en el supuesto de gestión a través de sociedad mixta en la que participen los propietarios, podrá:

a) Exigir a los propietarios, incluso por la vía de apremio, el pago anticipado de cantidades a cuenta de los gastos de urbanización. Estas cantidades a cuenta no podrán exceder del importe de las inversiones previstas en los doce meses siguientes a la fecha del requerimiento de pago, debiendo abonarse en el plazo de un mes desde la notificación que al efecto se practique. Transcurrido este plazo, la Administración actuante podrá proceder a la exacción de las cuotas por la vía de apremio.

…"

En consecuencia con los preceptos indicados, es claro, a efectos del IGIC:

a) Que la entidad local, al realizar las obras, se configura como empresario o profesional, ya que organiza los medios necesarios para la urbanización de los terrenos de los propietarios afectados, repartiendo entre éstos el importe de los costes.

b) Que los propietarios de los terrenos tienen la consideración de promotores de la urbanización, y por tanto, a efectos del Impuesto, tienen, también, la consideración de empresarios, siempre y cuando tengan por finalidad la venta o cesión de las parcelas.

El contratista que efectúa la ejecución material de las obras de urbanización, tiene también la consideración de empresario o profesional, y en consecuencia, sobre la ejecución de obra de urbanización, deberá aplicar el tipo general del IGIC (artículo 27.4 en conjunción con la Disposición adicional Octava.Uno.3 de la Ley 20/1991), salvo que se trate de una obra de equipamiento comunitario (artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991), en cuyo caso el tipo de gravamen a aplicar sería el cero.

La aplicación del tipo de gravamen cero a estas operaciones se condiciona así al cumplimiento de una serie de requisitos. Éstos son necesarios, en general, para que la ejecución de la obra tenga la consideración de equipamiento comunitario, y son los tres siguientes:

1º) Que el contrato de ejecución de obra sea formalizado directamente entre el promotor y el contratista.

2º) Que el contrato de ejecución de obra tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una obra.

3º) Que la obra resultante pueda calificarse como obra de equipamiento comunitario.

Esta Dirección General mantiene el criterio, reiterado en respuesta a anteriores consultas tributarias, que la aplicación del tipo impositivo cero del artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 exige, en cuanto al primer requisito, que el promotor sea directamente la Administración Pública, y no una sociedad mercantil (aunque su capital pertenezca íntegramente a la entidad local), como ocurre en este caso, ni tampoco una entidad diferente (Entidad urbanística de Cooperación Playa Canaria), que actúe por encomienda.

Al no darse, pues, este primer requisito para que la obra tenga la consideración de equipamiento comunitario, es obvio que, en el presente caso, no se dan las condiciones para que las ejecuciones de obra consultadas estén sujetas al tipo cero del artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. De ahí que la operación queda sujeta al tipo general del Impuesto del 5 por 100 (Disposición Adicional Octava.3 de la Ley 20/1991), al no ser el promotor la Administración Pública.

En consecuencia, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos lo siguiente:

Primero.- La Entidad local que realiza las obras de ejecución del planeamiento, se configura como empresario, ya que organiza los medios necesarios para la urbanización de los terrenos de los propietarios afectados, repartiendo entre éstos el importe de los costes.

Segundo.- La entidad local no debe repercutir IGIC sobre los propietarios, ya que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades locales canarias están exentas del Impuesto.

Tercero.- La Entidad local, como sujeto pasivo, deberá emitir factura conforme establecen las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, reguladas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que los destinatarios de las operaciones, propietarios de los terrenos, sean empresarios que actúan como tales, según disponen los números 1 y 2, letra a), del artículo 2 del citado texto reglamentario.

Cuarto.- Como quiera que están exentas del IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades locales canarias, no existe obligación, por parte de la entidad local, de emitir factura, cuando los destinatarios no tengan la consideración de empresarios o profesionales: es decir, cuando los propietarios de los terrenos que, no teniendo con anterioridad la consideración de empresarios, tampoco se constituyan en empresarios por su actividad

como promotores, por no tener la urbanización, como finalidad, la venta o la cesión de los terrenos.

Quinto.- El contratista que realiza la ejecución material de las obras debe aplicar el tipo impositivo general del IGIC en las facturas emitidas a la sociedad pública consultante con ocasión de la ejecución de las obras de urbanización. (Contestación vinculante de fecha 03/12/07)

B) Exenciones en operaciones interiores

Palabra clave: cálculo volumen de operaciones

El problema jurídico que aquí se plantea se concreta en determinar si el concepto de volumen de operaciones y su forma de fijación, establecidos en este artículo 51 de la Ley 20/1991, es aplicable o no a efectos del artículo 10.1.28º, regulador de la franquicia fiscal. Evidentemente, si la respuesta a esta cuestión fuese positiva, la contraprestación de la entrega ocasional del bien inmueble efectuada por la persona física consultante no habría que computarla en la determinación del volumen de operaciones empresariales o profesionales, conforme a lo que expresamente dispone el apartado 1º del número 3 del artículo 51 transcrito.

No es éste, evidentemente, el lugar adecuado para analizar ese concepto en todo su detalle: desde la perspectiva de la franquicia fiscal, única que aquí interesa, tenemos que señalar que el concepto y la forma de fijación del volumen de operaciones del artículo 51 de la ley 20/1991 no es aplicable al artículo 10.1.28. Es cierto que el artículo 51 comienza señalando que "*a efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por volumen de operaciones (…)",* lo que parece dar a entender que este concepto de volumen de operaciones comprendería también al mismo artículo 10.1.28º de la Ley. Sin embargo, no es menos cierto que este último precepto da su propia definición de este concepto al establecer que "*a los efectos de este apartado, se considerará volumen de operaciones (…)",* de donde se sigue que el artículo 51 no puede ser aplicable a los supuestos regulados en el artículo 10.1.28 de la Ley 20/1991. Tanto es así que podríamos afirmar que el concepto del artículo 51 de la ley 20/1991 es válido en todo el IGIC, salvo en el artículo 10.1.28º al contener este precepto un concepto propio de volumen de operaciones.

Cuestión distinta es si el modo de determinación del volumen de operaciones del artículo 51 puede ser aplicado al artículo 10.1.28º, dado que, como es obvio, una cosa es el concepto y otra muy distinta, el modo de fijación o determinación del volumen de operaciones.

Pues bien, a juicio de esta Dirección General de Tributos, las reglas de fijación del volumen de operaciones del artículo 51 de la Ley 20/1991 no son aplicables al artículo 10.1.28º. Y ello, por cuatro razones:

– En primer lugar, porque el volumen de operaciones que se contempla en el artículo 51 es exclusivamente el sujeto al IGIC, o lo que es lo mismo únicamente contempla el importe de las operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en Canarias. Sin embargo, el volumen de

operaciones previsto en el artículo 10.1.28º es universal, esté o no la operación sujeta al IGIC, dado que expresamente se señala que su importe engloba todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, con independencia de su régimen tributario o territorio donde se entreguen o presten.

– En segundo lugar, porque el volumen de operaciones establecido en el artículo 51 de la Ley 20/1991 tiene distinta finalidad de la del artículo 10.1.28º. El artículo 51 se inserta en el Título III de la Ley 20/1991 regulador de los regímenes especiales del IGIC, y ello se justifica porque su contenido despliega sus efectos básicamente en el ámbito de dos regímenes especiales: el simplificado y el de la agricultura y ganadería, en relación a la inclusión o exclusión de determinados sujetos pasivos en tales regímenes. El volumen de operaciones fijado en el artículo 10.1.28º tiene otro objetivo: la aplicación o no de la exención.

– En tercer lugar, es claro que si el legislador hubiera querido que el concepto de volumen de operaciones y su forma de fijación, establecidos en el artículo 51, fueran aplicables también al artículo 10.1.28º, lo hubiera así dispuesto, y no hubiera establecido en este precepto un concepto propio de volumen de operaciones, ni tampoco, la especificación de la imputación de las operaciones con independencia del régimen tributario o territorio donde se entregue el bien o preste el servicio.

– Y en cuarto y último lugar, debe señalarse que de interpretarse que las reglas especiales del artículo 51.3 son aplicables a la fijación del volumen de operaciones establecido en el artículo 10.1.28º, podrían producirse situaciones ilógicas y contrarias al sistema del Impuesto, por lo que todas esas interpretaciones deben rechazarse de acuerdo con el argumento *absurdo* o de la racionalidad del sistema. Esta situación ilógica la podemos ver, por ejemplo, en este caso: si una persona física entrega ocasionalmente un local en Canarias y otro en la Península, con esa interpretación (que, insisto, no compartimos), tendríamos que la entrega sujeta al IGIC no se computaría a la hora de fijar el volumen de operaciones (mandato del artículo 51.3.1º), pero, sin embargo, la entrega del bien inmueble realizada en la Península sí habría que computarla, al no ser aplicable a esta entrega lo dispuesto en este artículo, que se refiere exclusivamente a las entregas ocasionales de bienes inmuebles sujetos al IGIC (artículo 51.1 y 2), y por tanto, radicados en Canarias.

Por todo ello, es criterio de esta Dirección General de Tributos que para la fijación del volumen de operaciones a efectos del artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, no es aplicable el artículo 51 del mismo cuerpo legal; y por consiguiente, la contraprestación derivada de la entrega ocasional de un bien inmueble ha de computarse en el volumen de operaciones del sujeto pasivo persona física a que se refiere el citado artículo 10.1.28º, con independencia del territorio donde se encuentre el bien inmueble. (Contestación vinculante de fecha 31/07/07)

Palabra clave: traslado residencia

Por último, las prestaciones de servicios derivadas del desarrollo de la actividad pro-

fesional de abogacía prestados en el año 2007 en Canarias por la persona física consultante que traslada su actividad profesional de la Península a Canarias, se encuentran sujetas y no exentas al IGIC, si el volumen de entregas de bienes o prestaciones de servicios que ha realizado en el año 2006, sujetas o no al Impuesto sobre el Valor Añadido, es superior al límite de la franquicia fiscal vigente para dicho año ?27.380 ? conforme a la Resolución de esta Dirección General de Tributos de 12 de enero de 2007 (BOC de 24 de enero)?. En el supuesto de ser inferior, las prestaciones de servicios que realice en Canarias la persona física consultante en el año 2007 se encuentran sujetas pero exentas del IGIC. (Contestación vinculante de fecha 11/07/2007).

Palabra clave: atribución de rendimientos

Los rendimientos íntegros de actividades económicas que a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se le atribuya a los miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas no se computan a los efectos de determinar el límite de la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991. De esta forma, se encontrarán exentas del IGIC las operaciones interiores que desarrolle una persona física en el año 2007 aunque los rendimientos íntegros de actividades económicas que se la ha atribuido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el año 2006, como miembro de una comunidad de bienes, fuese superior al límite de tal franquicia fiscal. (Contestación vinculante de fecha 05/07/07)

C) Localización. Establecimiento permanente

Palabra clave: suministro programas informáticos por vía electrónica

A efectos del IGIC, el suministro de programas informáticos por vía electrónica que realiza la entidad consultante, constituye una prestación de servicios. Los productos que suministra la entidad, por su propia naturaleza, no son normalizados, y, por tanto, la operación no puede calificarse de entrega de bienes. En la consulta se señala que la entidad confecciona los productos por encargo, previa especificación del destinatario, por lo que ha de calificarse la operación de prestación de servicio y no de entrega de bienes.

La cuestión, por tanto, queda reducida en la presente consulta a determinar, a la luz del artículo 17 de la ley 20/1991, si la operación de servicio de productos informáticos, reúne las condiciones establecidas en el número 2, apartado 5.B, de ese artículo, para entender, en los tres supuestos planteados, la operación localizada en Canarias.

Por ello, es criterio vinculante de la Dirección General de Tributos que el suministro de programas informáticos por vía electrónica no se encuentra sujeto al IGIC cuando el destinatario del producto no radique en Canarias. La operación sólo queda sujeta al Impuesto si el destinatario está establecido o tiene su sede o domicilio en el archipiélago canario. Nunca, como ocurre en el supuesto planteado en la consulta, cuando el establecimiento o el domicilio o la sede están situa-

dos en la Península o Baleares, en un país de la Unión Europea distinto de España o fuera de la Unión Europea. (Contestación vinculante de fecha 27/09/2007).

Palabra clave: reparación de maquinaria

La prestación de servicio de reparación o mantenimiento de maquinaria que se desarrolla materialmente en Canarias se encuentra sujeta al IGIC, con independencia del lugar del establecimiento del empresario que presta el servicio y del lugar del establecimiento del empresario receptor del mismo. (Contestación vinculante de fecha 27/09/2007).

Palabra clave: servicios relacionados con inmuebles

Las ejecuciones de obra, tengan la consideración de entrega de bienes o de prestaciones de servicios, en muelles situados en Galicia y Cabo Verde, no se encuentran sujetas al IGIC, al no entenderse realizadas en Canarias (art. 17.2.1º Ley 20/1991). (Contestación vinculante de fecha 27/09/2007).

D) Importaciones de bienes

Palabra clave: exención traslado residencia

Se encuentra exenta del IGIC la importación de los bienes de uso personal o de los bienes desatinados a las necesidades de su hogar, importados con ocasión del traslado de residencia de una persona física de la Península a Canarias. La exención está condicionada a su previa solicitud y al cumplimiento de las condiciones establecidas en los artículos 14.3.1º de la Ley 20/1991 y 20.1 del Real Decreto 2538/1994.

No se encuentra exenta del IGIC la importación de bienes afectos a la actividad profesional de la persona física importadora, aunque sea como consecuencia de su traslado de residencia desde la Península a Canarias. No obstante, se encontrarán exentas, por este motivo, la importación de los siguientes bienes afectos a la actividad profesional de la persona física consultante:

– Los instrumentos portátiles necesarios para el ejercicio de su profesión de abogado, siempre que exista una previa solicitud y se cumplan las condiciones establecidas en los artículos 14.3.1º de la Ley 20/1991 y 20.1 del Real Decreto 2538/1994.

– Los bienes de inversión, si la importación es como consecuencia del cese de la actividad profesional que el sujeto pasivo desarrolla en la Península, se continúe utilizando en Canarias los bienes de inversión importados en la misma actividad profesional que el sujeto pasivo importador desarrollaba en la Península y se cumplan los requisitos establecidos en los 14.3.20º de la Ley 20/1991 y 20.6 del Real Decreto 2538/1994. (Contestación vinculante de fecha 11/07/2007).

Palabra clave: sujeto pasivo importaciones

El artículo 21 de la Ley 20/1991 establece como sujetos pasivos de las importaciones a los importadores, considerándose como

importadores, siempre que se cumpla, en cada caso, la legislación aplicable:

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

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

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

En el caso que nos ocupa, la importación se efectúa por la empresa suministradora no establecida en Canarias que, a su vez, realiza una entrega interior al ente público consultante, siendo este último ente el sujeto pasivo por inversión de la operación interior, de conformidad con el artículo 19.1.2º de la propia Ley 20/1991, lo que implicará la obligación de declarar el IGIC devengado como consecuencia de la entrega.

El problema estriba en que Correos y Telégrafos como operador autorizado, identifica al importador -aplicando correctamente la norma- como el destinatario de la mercancía. La solución consistiría en que en los envíos se consignasen a favor de la empresa suministradora, con una dirección en el interior del archipiélago, de tal manera que el destinatario pasase a ser la empresa adjudicataria y, por tanto, permitiría a esta última figurar como sujeto pasivo por importación en la correspondiente declaración de importación (DUA).

El artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, señala que "*Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*"; conforme con ello la estipulación que en el pliego de condiciones establece que el abono de los impuestos que se devenguen correrán a cargo de las empresas suministradoras, no puede suponer modificación en la relación jurídico-tributaria como consecuencia de la realización de una operación sujeta al IGIC, siendo, por tanto, el obligado tributario quien determine la legislación del tributo citado y no quien determine el pliego de condiciones. Cuestión distinta, respecto de la que esta Dirección General de Tributos nada tiene que manifestar, es las consecuencias jurídicas de tal estipulación en el ámbito del derecho privado.

Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que en los envíos desde la Península a Canarias a través del operador Correos y Telégrafos S.A. donde se consigna como destinatario el ente público consultante, es éste el sujeto pasivo de la importación en concepto de destinatario de la mercancía. Caso de que el envío se consigne a nombre de la empresa suministradora no establecida en Canarias, se produciría un doble hecho imponible, por una parte la importación de la mercancía, siendo el sujeto pasivo la empresa suministradora y, por otra parte, la entrega de dicha mercancía en Canarias, siendo el

sujeto pasivo por inversión el ente público consultante.

En ningún caso, las estipulaciones del pliego de condiciones pueden modificar la relación jurídico-tributaria derivada de las operaciones sujetas al IGIC, de tal manera que serán sujetos pasivos de tales operaciones los que se deriven de la regulación del IGIC y no quién esté obligado al pago de los tributos según el citado pliego de condiciones. (Contestación vinculante de fecha 02/07/2007).

E) Tipos impositivos

Palabra clave: equipamiento comunitario

Se consulta por el tipo impositivo del IGIC aplicable a la ejecución de obra consistente en construcción de un comedor en un colegio de educación infantil y primaria (CEIP), adjudicada en contrato público formalizado por el ayuntamiento consultante.

El artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, al referirse a "*las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales*," sujetas a tipo cero, no hace distinción entre el tipo de operaciones a que se refiere, por tanto, en un principio, afectara a las ejecuciones de obra tanto sean consideradas como entrega de bienes o prestación de servicios. Si bien de la documentación aportada por el consultante no es posible determinar el coste de los materiales aportados por el adjudicatario en relación a la base imponible de la operación y, en consecuencia, acreditar si se supera o no la proporción del 20 por ciento de la misma a que se refiere el artículo 6.2.4º, en relación al 7.2.6º, de la Ley 20/1991, para calificar a la misma como entrega de bienes o prestación de servicios, tratándose de una obra de nueva construcción parece razonable presuponer que se trata de una entrega de bienes, si bien la calificación contraria – prestación de servicios – tampoco afectará al criterio resultante de la presente respuesta, tal y como se ha mencionado con anterioridad. Ahora bien, en cualquier caso, dichas ejecuciones de obra deberán tener por objeto la construcción o rehabilitación de las viviendas de protección oficial de régimen especial y las obras de equipamiento comunitario.

Entre los distintos supuestos calificables como de equipamiento comunitario en el IGIC resulta relevante a los efectos de la resolución de la presente consulta tributaria vinculante el relativo a los "edificios públicos de carácter demanial". El artículo 5.5 de la Ley 20/1991 define el concepto de "*edificaciones*" - entre las que incluye a los edificios - al establecer que:

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

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

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

(…)"

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

Conforme a las fotocopias aportadas de la memoria descriptiva del proyecto, el programa de necesidades a cubrir consiste en la "*construcción de un comedor escolar anexo al CEIP…, con cabida para unos 80 alumnos, que disponga de cocina propia y sala de tiempo libre*." Partiendo de dichas necesidades "*configuramos un comedor de una sola planta, en la que se dispone de una cocina totalmente equipada y una sala de tiempo libre conectada tanto con la salida a calle, como con el resto del colegio que pueda actuar de forma independiente al propio comedor*". Añade la citada memoria que "*no existe ninguna edificación en la parcela*".

A la vista de la descripción aportada en las fotocopias de la memoria descriptiva del proyecto es posible concluir que el objeto material de la ejecución de obra resulta ser un edificio a efectos del IGIC, por lo que su calificación como equipamiento comunitario dependerá de su titularidad pública y, por extensión, de su carácter demanial.

Como reiteradamente se ha manifestado en diversas respuestas a consultas tributarias en materia de equipamiento comunitario, esta Administración Tributaria no es competente para pronunciarse en relación a la naturaleza demanial o patrimonial de los diferentes bienes y derechos adscritos al patrimonio de las distintas Administraciones Públicas consultantes, siendo tal pronunciamiento exigible a las propias entidades publicas titulares de los bienes y derechos en función de la obligación de inscripción de los bienes y derechos en los correspondientes Registros, por lo que para la calificación de la naturaleza demanial de los bienes resultantes de las ejecuciones de obra que sean licitadas por las entidades públicas, y en la medida en que dicha calificación tiene evidente trascendencia en relación a la aplicación de determinados tipos impositivos, se atenderá a la afección al uso general o al servicio público del bien conforme se reseñe en el correspondiente Registro de Bienes y Derechos de la Entidad Local o, en su caso, en la ley en que expresamente se otorgue tal carácter.

En consecuencia, es criterio vinculante de este Centro Directivo que es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 a la operación, entrega de bienes, resultante de la adjudicación por un Ayuntamiento de la ejecución de obra de construcción de un edificio consistente en un comedor anexo a un Colegio de educación infantil y primaria (CEIP), que dispone de cocina propia y sala de tiempo libre en una parcela localizada en el interior del propio CEIP sin edificación previa, siempre y cuando el destino de la misma resulte ser la afección al servicio público y como tal se reseñe en el correspondiente Registro de Bienes y Derechos de la Entidad

Local consultante. (Contestación vinculante de fecha 31/07/2007)

Palabra clave: tipo cero

Es de aplicación el tipo cero del IGIC en las entregas de frutas, verduras, hortalizas, legumbres y tubérculos naturales en envases termosellados que no hayan sido objeto de ningún proceso de transformación, elaboración o manufactura de carácter industrial, conforme a lo establecido en el artículo 55, número 4, apartado 1 de la Ley 20/1991. Se entenderán como frutas, verduras, hortalizas, legumbres y tubérculos naturales aquellos alimentos naturales definidos como tales por el Código Alimentario Español. En el supuesto de que dichos alimentos hayan sido sometidos a alguno de los procesos de transformación a que se refiere el artículo 55, número 4, apartado 1 de la Ley 20/1991, será de aplicación el tipo impositivo reducido del 2 por 100 del IGIC siempre que sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto cuando se trate de bebidas alcohólicas. (Contestación vinculante de fecha 05/10/2007).

Palabra clave: correas de reloj

La prestación de servicio de reparación de una correa de un reloj, está sujeta en el IGIC al tipo general del 5 por 100, con independencia del tipo impositivo aplicado en su día a la entrega del reloj y con independencia, en el supuesto de adquisición de la correa, del tipo impositivo aplicado anteriormente a la entrega aislada de la correa.

Segundo.- Es aplicable el tipo impositivo reducido del 2 por 100 en el IGIC a la entrega de correas de cuero para reloj, con independencia de que los engarces sean de cuero o de metales no preciosos.

Tercero.- Es aplicable el tipo impositivo general del 5 por 100 en el IGIC a la entrega de correas para reloj de metales no preciosos, tales como acero y titanio.

Cuarto.- Es aplicable el tipo incrementado del 13 por 100 en el IGIC a la entrega de correas para reloj realizados total o parcialmente en metales preciosos, tales como el oro, la plata y el platino.

Quinto.- Es aplicable el tipo impositivo general del 5 por 100 en el IGIC a la entrega de piezas de repuestos para la reparación de relojes, tales como movimientos y agujas. (Contestación vinculante de fecha 14/11/2007).

Palabra clave: equipamiento comunitario, centros penitenciarios

Primero.- Que la aplicación del tipo de gravamen cero del IGIC, regulado en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, requiere, entre otras condiciones, que el promotor de las obras de equipamiento comunitario sea una Administración Pública.

Segundo.- Que este tipo de gravamen no es aplicable a las ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción en Canarias de centros penitenciarios, centros de inserción social y una unidad de madres, cuando el promotor de la obra sea una socie-

dad mercantil, aunque su capital sea íntegramente público.

Tercero.- Que el tipo de gravamen de estas operaciones de construcción de centros penitenciarios, centros de inserción social y una unidad de madres, por una sociedad mercantil, aunque sea de capital íntegramente público, es el general del 5 por 100.

Cuarto.- Que la entrega posterior, por esta entidad mercantil, de estos centros penitenciarios, centros de inserción social y una unidad de madres, como promotora de las obras de equipamiento comunitario, cuando las realice a favor de la Administración Pública, están sujetas al tipo cero, de acuerdo con el artículo 27.1.1º.e) de la Ley 20/1991.

Quinto.- En ningún caso, el tipo cero es aplicable a las prestaciones de servicios de redacción de proyectos, dirección facultativa, estudios topográficos y geotécnicos relativos a obras de equipamiento comunitario. Todas estas operaciones están sujetas al tipo general del Impuesto del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 05/10/2007).

Palabra clave: pozos 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 prestaciones de servicio consistentes en la limpieza, mantenimiento de galerías y/o pozos para la captación de agua, así como de las canalizaciones y conducciones para la distribución del agua desde los lugares de captación. Igualmente se aplicará dicho tipo impositivo en las ejecuciones de obra de reparación de dichas infraestructuras así como en las consistentes en la perforación de pozos y galerías.

La aplicación del tipo impositivo cero del IGIC en las distintas operaciones no se verá afectado por la circunstancia de que el consumo del agua se destine a regadío o al consumo humano, y teniéndose por elemento suficiente para la fijación del tipo impositivo cero del IGIC que el objeto material de la ejecución de las distintas prestaciones de servicio tenga por destino la captación, producción y realización de infraestructuras de canalización hidráulica, entendiéndose como tales las mencionadas por el consultante referidas a la limpieza, mantenimiento, reparación o construcción de las citadas infraestructuras, con independencia de que el destinatario de las operaciones sean los propietarios de las galerías o pozos o los administradores de los mismos. (Contestación vinculante de fecha 31/07/2007).

Palabra clave: test de embarazo

a) El "X" es un test de embarazo que permite determinar, con seguridad, el estado de embarazo de una mujer mediante una reacción antígeno-anticuerpo en la orina.

b) El embarazo no debe considerarse una enfermedad. La utilización del término "diagnóstico" no es adecuada en este caso, pues técnicamente se refiere siempre a una enfermedad. El propio Dossier de la entidad consultante no lo utiliza nunca y habla siempre de "TEST". No es tam-

poco un "instrumento médico", pues está diseñado para ser usado, en principio, por la propia candidata a estar embarazada.

En consecuencia, es criterio vinculante de este Centro Directivo que es de aplicación el siguiente tipo impositivo del IGIC:

a) El tipo general del IGIC del 5 por ciento en las entregas de "Predictor Duo Control", consistente en un test de embarazo que permite determinar, con seguridad, el estado de embarazo de una mujer mediante una reacción antígeno-anticuerpo en la orina. (Contestación vinculante de fecha 04/12/2007).

F) Deducción y devolución

Palabra clave: afectación bien

No puede ser objeto de deducción la cuota de IGIC soportada en la adquisición de una vivienda destinada a ser la residencia habitual de la persona física consultante, aunque posteriormente se destine exclusivamente como despacho profesional de esta persona física. Esta imposibilidad de deducción no impide el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas de IGIC soportadas en la reforma de tal vivienda para su adaptación para ser utilizada como despacho profesional, siempre y cuando se cumplan los requisitos objetivos, temporales y documentales que para el ejercicio del derecho a la deducción contiene el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991. (Contestación vinculante de fecha 05/07/2007).

G) Otros

Palabra clave: obligación repercutir

Realizar la repercusión, por la operación de entrega de un cuadro eléctrico tipo acelerador de alta energía, no es facultativo para el sujeto pasivo: esta repercusión es un derecho-deber que, en cuanto derecho, implica, para el sujeto pasivo, la posibilidad de exigir del adquirente del cuadro eléctrico la sumisión a la pretensión concretada en el importe del impuesto «repercutido»; mientras que, como deber, supone la imposibilidad de que el sujeto pasivo renuncie a dicho ejercicio. Tan es así, que el mismo artículo 20.uno.1 de la ley 20/1991 precisa que la repercusión debe ser aceptada obligatoriamente por el destinatario de la operación, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos. (Contestación vinculante de fecha 27/09/2007)

II. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Adquisición de bienes de inversión (articulo 25)

Palabra clave: promoción inmobiliaria. Pagos anticipados anteriores al 01/01/2007

La entidad mercantil consultante, que pretende adquirir un local comercial en Santa Cruz de Tenerife a un promotor que servirá de ampliación de sus actividades, manifiesta que cumple todas las condiciones para beneficiarse de la exención que respecto al IGIC contiene el artículo 25 de la Ley 19/1994. Dicho local no se destina al desarrollo de actividades industriales.

Siendo aplicable la exención prevista en el artículo citado, y conforme al deslinde entre el IGIC y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados previsto en el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991, dicha transmisión tributará por este último impuesto estando también exenta. Sin embargo, la parte del suelo no se encuentra exenta puesto que el local comercial se encuentra radicado en Santa Cruz de Tenerife, por ello se consulta si la entrega del suelo estará sujeta al IGIC o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como consecuencia de lo previsto en el citado artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991.

La exclusión general del suelo de los beneficios fiscales previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, salvo determinadas excepciones, se justifica en la Exposición de Motivos del propio Real Decreto-ley 12/2006 en los siguientes términos:

"*Por otra parte, se producen cambios importantes encaminados a restringir todos estos beneficios tributarios respecto del suelo y las actividades inmobiliarias. El objetivo primordial es reorientar, en la medida de lo posible, las inversiones productivas hacia sectores de la economía menos intensivos en el consumo de suelo. (…)*"

Esta exclusión no implica que en el supuesto de una edificación deba distinguirse, a efectos del IGIC y del artículo 25 de la Ley 19/1994, dos operaciones de entregas, o lo que es lo mismo la existencia de dos hechos imponibles sujetos al IGIC: la entrega del suelo y la entrega del vuelo. Estamos ante una sola operación exenta parcialmente, lo que equivale a que la parte correspondiente al suelo está sujeta y no exenta al IGIC, por lo que no se da respecto al suelo la circunstancia prevista en el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991.

Estando situado el local comercial en Santa Cruz de Tenerife y no destinándose a actividades industriales, no puede aplicarse la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 respecto al suelo.

Conforme a todo ello, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la entrega de una edificación en Santa Cruz de Tenerife por parte de un promotor, y cumpliendo la entidad mercantil adquirente las condiciones previstas en el artículo 25 de la Ley 19/1994 y no afectándose el bien inmueble adquirido a actividades industriales, se encuentra parcialmente exenta del IGIC, estando la entrega del suelo sujeta y no exenta al IGIC y la transmisión del vuelo sujeta y exenta del IGIC.

(Contestación vinculante de fecha 10/07/2007).

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 (De julio a diciembre de 2007)

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

I. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Materialización de la RIC

Activos aptos

Consulta V2562/2007 de 28/11/2007. Una sociedad establecida en Canarias, dedicada a la prestación de servicios telefónicos ha iniciado una nueva actividad de prestación de servicios de acceso a Internet mediante conexión de alta velocidad (ADSL) a los clientes que lo soliciten. Para ello, la entidad ha adquirido unos equipos, denominados routers, que son conectados en el domicilio del cliente, permitiendo la conexión de alta velocidad. Los routers son propiedad de la consultante, por lo que le son devueltos en el momento de finalización del servicio.

Se pregunta si los mencionados routers pueden considerarse bienes de inversión aptos para materializar la RIC.

La DGT contesta entendiendo que se trata de materializar dotaciones a la RIC realizadas con beneficios obtenidos en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1/1/2007, por lo que lo hace en base a la redacción del artículo 27 vigente a 31 de diciembre de 2006.

Los equipos nuevos de conexión serían bienes de inversión aptos para la materialización de la RIC siempre y cuando estén situados en el archipiélago canario y tengan la consideración de inmovilizado en el sentido de que estén destinados a servir de forma duradera en la actividad de la entidad.

En cuanto a la calificación de activo nuevo, y en lo tocante a la determinación del momento de su puesta en funcionamiento habrá que atender a las condiciones necesarias para su explotación económica.

En lo referente a la situación del activo fijo material, éste debe localizarse en el archipiélago canario no solo en el momento

de su puesta en funcionamiento, sino también durante el período de permanencia.

A efectos del cumplimiento del requisito **de no cesión a terceros para su uso** durante el plazo de mantenimiento del elemento en que se materializa la RIC, la Dirección General de Tributos cree que **no debe entenderse incumplido** por el hecho de que el mismo se localice materialmente en otra empresa como consecuencia de que ese elemento resulte intrínseco e indispensable para la prestación del servicio que realiza la consultante, **dado que el uso del mismo está destinado de forma inseparable al servicio, sin que el beneficiario del servicio pueda destinarlo a los fines propios de su actividad empresarial.**

Consulta V2586/2007 de 3/12/2007. La consultante, profesional de la abogacía, ha realizado una dotación a la RIC procedente de los beneficios del ejercicio 2006 y plantea si para materializarla son aptos un vehículo de carácter ecológico (híbrido que funciona con batería eléctrica) y cuadros de pintores canarios.

Respecto al vehículo híbrido, la DGT afirma que ni es un activo fijo afecto a la actividad de la consultante, ni constituye una inversión medioambiental de las previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 39 del TRLIS, por lo que no se considera apto para materializar la RIC la adquisición del vehículo mencionado, aún cuando sea híbrido y contamine menos que los demás.

En cuanto a los cuadros (presumiblemente de pintores canarios) ni constituyen un activo fijo productivo afecto a la actividad de la consultante, ni contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, y, en consecuencia, no son aptos para la materialización de la RIC.

Suscripción de títulos de deuda pública canaria

Consulta V2569/2007 de 29/11/2007. La entidad consultante es una sociedad que en el mes de noviembre de 2006 solicitó a su banco que acudiera a suscribir deuda pública del Cabildo de Gran Canaria válida para la materialización de la RIC pero, por error de la entidad bancaria, se suscribieron los títulos a nombre, no de la entidad, sino de un administrador solidario de la misma con cargo a la cuenta personal del referido administrador.

Se pregunta si puede la entidad reembolsar al administrador el valor de los títulos y contabilizarlos como materialización de la RIC a pesar de que no se hayan suscrito por tratarse de un error involuntario ajeno a la consultante.

La cuestión objeto de consulta, según afirma la DGT, es la relativa a la aptitud para la RIC de la deuda pública del Cabildo de Gran Canarias que se adquiere, no mediante suscripción, sino mediante la adquisición derivativa que resulta de la transmisión a la sociedad por un administrador solidario de la misma que la adquirió mediante suscripción, como consecuencia de un error derivado de la similitud entre el nombre de éste y la denominación social de aquella, y que se imputa a la entidad bancaria.

De acuerdo con el artículo 27.4 letra b), la adquisición derivativa no permite materializar la RIC, cualquiera que sea el motivo causante de la transmisión; solamente la adquisición originaria o suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de la referida deuda pública permite la materialización de la RIC.

Aclaración del régimen transitorio de la nueva RIC

El Real Decreto ley 12/2006 (BOE 30 de diciembre de 2006) ha dado nueva redacción, con efectos 1 de enero de 2007, al artículo 27 de la ley 19/1994. La Disposición Transitoria segunda del citado Decreto Ley establece en su apartado primero:

"Las dotaciones a la reserva para inversiones procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007 se regularán por las disposiciones establecidas en el artículo 27 de la ley 19/1994, según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006"

En el número anterior de la revista, hicimos referencia en esta misma sección a dos consultas de la Dirección General de Tributos, la V0835-07 de 19/04/2007 y la V1161-07 de 05/06/2007 que aclaraban la citada Disposición Transitoria.

Pues bien, con fecha **30/07/2007** una nueva consulta con **nº V1678/07** insiste en la interpretación del régimen transitorio de la RIC siendo aún más explícita que las dos anteriores, y dejando claro que, no sólo "las dotaciones" realizadas con beneficios obtenidos en periodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2007 se regirán por la normativa anterior, sino todo el régimen fiscal derivado de la aplicación del incentivo de la RIC, para esas dotaciones.

La Consulta dice literalmente que "*la normativa del artículo 27 de la ley 19/1994, según su redacción anterior a la establecida por el Real Decreto ley 12/2006, es aplicable a la determinación de la base imponible de los períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007 y, en consecuencia, afecta a los beneficios obtenidos en dichos ejercicios, que podrán reducirse en la dotación que de los mismos destinen a la reserva para inversiones, cualquiera que haya sido el momento temporal en que materialmente realicen la dotación contable que figura en el balance con absoluta separación indisponible en tanto que los bienes en que se materialicen deban permanecer en la empresa,* ***alcanzando dicha normativa a todo el régimen fiscal de la RIC****, como la materialización o realización de las inversiones aptas, el plazo de realización de las mismas, el plazo de permanencia en funcionamiento, las disminuciones de patrimonio relativas a los elementos afectos a la reserva, consecuencias del incumplimiento de cualquier requisito, etc.; es decir, toda la redacción del artículo 27 en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006."*

Incumplimientos y regularización de la RIC. Posibilidad de aplicar la bonificación del artículo 26 ley 19/1994

La **Consulta V2368/2007 de fecha 6/11/2007** responde a la cuestión plante-

ada por una sociedad dedicada al cultivo y explotación agrícola que, por imposibilidad de materializar parte de la RIC dotada con cargo a los beneficios del ejercicio 2002-2003 y para el cálculo de la cuota correspondiente al periodo impositivo en que se produce el incumplimiento, pretende aplicar la bonificación del régimen especial de empresas productoras previsto en el artículo 26 de la ley 19/1994, sobre la parte de la cuota derivada del mencionado incumplimiento.

La Dirección General de Tributos es clara al responder que, según dice literalmente el artículo 26, la bonificación se aplicará sobre "la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos" , de lo que se deduce que **se aplicará sobre la cuota correspondiente a las ventas propias de la actividad agrícola de la entidad devengadas en el periodo impositivo que se liquida** y, en consecuencia, **no será aplicable sobre la cuota correspondiente a las cantidades integradas en base imponible por incumplimiento de la materialización de la RIC**, por no corresponder a ventas devengadas en el periodo impositivo.