RESEÑAS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

En el presente número de la revista, dentro de esta sección, se muestra un resumen de las contestaciones a consultas tributarias y de las resoluciones de reclamaciones económico administrativas, principalmente las 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.

La sección se estructura en los siguientes apartados:

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

B) Resumen de consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda que afectan al Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el ámbito de la imposición directa.

C) Resumen de Resoluciones Económico-Administrativas relativas a los tributos cuya gestión corresponde a la Administración Tributaria Canaria (ATC).

D) Resumen de Resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos que afectan al Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el ámbito de la imposición directa.

E) Reseñas jurisprudenciales de las sentencias relativas al Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA (De enero a abril de 2011)

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: empresa pública

"(…) parece evidente que la sociedad consultante tiene la consideración de órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento titular de su capital social. Por eso su actividad –que realiza por gestión directa- de los servicios públicos locales de alumbrado público, parques y jardines, recogida de residuos, cementerios, limpieza viaria y de espacio público, y mantenimiento de vías públicas, está no sujeta al IGIC, pero no por el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, como decíamos en la consulta número 1313, de 19 de octubre de 2009, sino porque nos encontramos – en este sentido cambiamos el criterio de esta Dirección sobre las sociedades que tienen la consideración de órgano técnico jurídico de un Ayuntamiento- ante una actividad que no es realizada por un empresario o profesional.

En efecto, el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece que:

"Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."

No es posible examinar aquí con detenimiento el hecho imponible del IGIC por operaciones interiores. Nos conformamos con señalar que la realización del hecho imponible del IGIC exige fundamentalmente que se den dos condiciones: en primer lugar, que la operación constituya una entrega de bien o una prestación de servicio; y en segundo lugar, que la operación la realice un empresario o profesional.

En el presente caso, no cabe hablar, a juicio de esta Dirección General, de entregas de bienes o de prestaciones de servicios al ayuntamiento por parte de la sociedad mercantil, dado que, en todos

estos supuestos, la sociedad mercantil actúa como mero órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento que está integrado en la propia estructura del ente público territorial. De ahí que la operación no pueda calificarse como entrega de bienes o prestación de servicio, pues nos encontramos ante unas operaciones internas entre el Ayuntamiento y la sociedad que difícilmente puede entenderse como empresariales o profesionales, ya que la sociedad municipal es un órgano técnico del Ayuntamiento.

Nada obsta a lo que acabamos de decir que el artículo 5.2º de la Ley 20/1991 disponga que *"a los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales: (…) 2°. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario"*, sobre todo si tiene en cuenta, como ha dicho la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2004 en un caso relativo al IVA, pero es que plenamente aplicable a este Impuesto, que estas sociedades participadas al 100 por 100 por un Ayuntamiento no son, sin más, unas sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte, ya que, según precisa esta Sentencia del Tribunal Supremo, se tratan de técnico jurídicos de gestión del Ayuntamiento y, por tanto, sus operaciones están al margen del IGIC, es decir, no sujetas, por no ser empresariales.

Sentada esta base, es claro que no cabe plantearse en esta contestación cuál es el tipo impositivo aplicable ya que las actividades de esta sociedad quedan fuera del concepto de hecho imponible definido en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991, siempre que se den, como dijo la consulta 1313 de esta Dirección, de 19 de octubre de 2009, estas cinco condiciones:

- Que el capital de la sociedad esté suscrito totalmente por el ente territorial.
- Que la toma de decisión esté controlada por el ente territorial titular del capital social.
- Que los servicios públicos los preste mediante la forma de gestión directa, conforme a lo establecido en el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.
- Que el destinatario exclusivo de sus servicios sea el propio ente territorial titular de su capital social.
- Y, por último, que su financiación sea exclusivamente a través de la correspondiente consignación en los Presupuestos Generales del ente territorial titular de su capital social". (Contestación vinculante de fecha 30/03/2011).

B) Exenciones en operaciones interiores

Palabra clave: entidad de carácter social

"Resumiendo la doctrina jurisprudencial, podemos dejar sentado que la exención del artículo 10.1.12º de la Ley 20/1991 es aplicable a la asociación consultante en la medida en que cumpla simultáneamente estos cuatro requisitos:

a) Que las operaciones que la asociación realice a sus socios constituyan prestaciones de servicios, con o sin entrega accesoria de bienes.

b) Que las haga sin percibir contraprestación distinta de las cotizaciones eventualmente fijadas en sus estatutos.

c) Que la asociación esté legalmente reconocida y carezca de finalidad lucrativa.

d) Que los objetivos de la asociación sean exclusivamente de naturaleza cívica.

Si del plano de la doctrina jurisprudencial descendemos al examen de los Estatutos, observamos que los tres primeros requisitos se cumplen en este caso, con lo cual donde se plantea la cuestión es en cuanto a si los objetivos de la asociación son exclusivamente de naturaleza cívica. A juicio de esta Dirección General, este requisito no lo cumple la asociación consultante en la medida en que su fin estatutario principal es " proporcionar a sus socios un domicilio que les sirva…" para desarrollar una serie de actividades de carácter cultural y recreativo, domicilio social que además formalmente se blinda a los no asociados mediante el control de acceso y permanencia, como señala el artículo 21 de sus Estatutos Sociales, defendiendo así exclusivamente el interés de sus asociados. Siendo este el objeto-fin de la asociación, el cual, por sus propias características, denota un carácter excluyente con relación a los no socios, hay que entender, de acuerdo con la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2004, que no nos encontramos ante una actividad de carácter cívica en el sentido a que se refiere el artículo 10.1.12º de la Ley 20/1991". (Contestación vinculante de fecha 31/01/2011).

C) Localización. Establecimiento permanente

Palabra clave: arrendamiento de vehículos

"Primero.- El arrendamiento de vehículos por periodo no superior a treinta días puestos a disposición del arrendatario en las Islas Canarias se encuentra sujeto al IGIC, con independencia de donde se encuentre establecido el prestador del servicio y el lugar desde el que lo preste.

Segundo.- Si el destinatario de los servicios de arrendamiento no se encuentra establecido en las Islas Canarias, no se producirá la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, con independencia que la realización de la prestación de servicio se realice desde la sede central u otras oficinas del prestador del servicio situadas fuera de las Islas Canarias o el establecimiento permanente de la misma agencia en las Islas Canarias.

Tercero.- El domicilio del obligado a expedir la factura, y que debe figurar en la misma, es aquel desde el que se interviene en la prestación de servicio de arrendamiento de vehículo.

Cuarto.- En el derecho a la devolución de las cuotas del IGIC a empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias se aplican las mismas limitaciones y exclusiones que existen respecto al derecho a la deducción de los sujetos pasivos, entre ellas se excluyen las cuotas soportadas como consecuencia del arrendamiento de

vehículos de turismo, conforme se establece en el artículo 30.1.1º de la Ley 20/1991, salvo las excepciones que se enumeran en el mismo.

Si no resultan aplicables las limitaciones y restricciones del derecho a la deducción, si los servicios de arrendamiento de vehículos adquiridos se utilizan en alguna de las operaciones indicadas en el artículo 48 de la Ley 20/1991 que permiten el derecho a la petición de devolución, y se cumplen los requisitos procedimentales y temporales, la entidad mercantil consultante tendrá derecho a la devolución por empresario o profesional no establecido". (Contestación vinculante de fecha 29/04/2011).

Palabra clave: reparación vehículos

El problema jurídico que aquí se suscita es el de determinación del lugar en que han de entenderse realizados los servicios de ejecuciones de obra que realizan los talleres de reparación de vehículos cuando el destinatario de estos servicios sea un empresario o profesional que esté establecido, como es el caso aquí planteado, en la Península o Baleares, o en general, fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Según dispone el artículo 17 de la Ley 20/1991, las reglas de localización de las prestaciones de servicios son las siguientes:

"Uno. Reglas generales.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

3. Por excepción a lo expresado en el número 2 anterior, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto:

(…)

Tres. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

…

8. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

…

b) Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes. …"

Como fácilmente puede apreciarse de la lectura de este artículo, la operación que nos consulta de reparación de vehículos a las centrales de las marcas de los vehículos en Madrid no está sujeta al IGIC, ya que el servicio prestado por el taller no se entiende realizado en Canarias sino en la sede de la central de la marca destinataria del servicio. En este caso, la sede está en Madrid, lo cual determina que no se aplique la regla de localización del artículo 17.8 b) sino el 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, cuya norma localiza el servicio de reparación en la sede del empresario destinatario, con independencia de donde se encuentre establecido el prestador del servicio y del lugar desde el que los preste. Por tanto, al no estar esta operación sujeta al IGIC, la sociedad consultante debe rectificar la factura o facturas emitidas mediante la emisión de una nueva factura en la que haga constar los datos identificativos de la factura inicial y la rectificación procedente". (Contestación vinculante de fecha 29/04/2011).

D) Importaciones de bienes

Palabra clave: Depósitos REF. Combustibles

"Basta la lectura de estos artículos de la legislación del REF para comprender que el régimen tributario en el IGIC de los bienes y productos que se coloquen en un depósito REF se define por las siguientes notas:

- de una parte, por la exención de la operación de entrega de petróleo y de los productos derivados de su refino que se expidan o transporten a los depósitos.

- de otra, por la exención también de las importaciones de petróleo y de los productos derivados de su refino que se coloquen en régimen de depósito REF, mientras permanezcan sin ser utilizados o consumidos.

- de otra, por la exención de las entregas efectuadas dentro del depósito REF, siempre que la autorización del depósito concedida por al Administración Tributaria Canaria permita las entregas de bienes dentro del régimen (Depósito público).

- y finalmente, por la sujeción al tipo cero del IGIC del petróleo y de los productos derivados de su refino, cuando salgan estos productos del depósito para su distribución en el mercado de las islas.

En el caso presente objeto de consulta los combustibles situados en régimen de depósito REF, según precisa el escrito presentado, van a destinarse al suministro de buques afectos a la navegación marítima internacional, con lo cual, sea la gabarra titularidad o no de la dueña de la carga, le es plenamente aplicable el artículo 12.2 de la Ley 20/1991 (…)

Resumiendo lo que hasta aquí se ha expuesto, pueden establecerse como criterios vinculantes de esta Dirección General de Tributos las siguientes conclusiones:

1ª) Están exentas del IGIC las operaciones de entrega y de importación de petróleo y de los productos derivados de su refino que se expidan o transporten amparo de este régimen. Las entregas que se realicen dentro del depósito REF igualmente se encuentran exentas de IGIC. Por su parte, la salida del depósito REF del petróleo y de los productos derivados de su refino con destino al suministro de buques afectos a la navegación marítima internacional tiene la consideración en el IGIC de una operación, asimilada a la exportación, de naturaleza exenta.

(…)". (Contestación vinculante de fecha 24/03/2010).

II. ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTRADA DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS

Palabra clave: Depósito REF. Combustibles

"(…) la importación de un producto estará sujeto al AIEM cuando el bien aparezca incluido en alguna de las partidas del Anexo IV de la Ley 20/1991, y en el caso de las entregas interiores, es necesario para que la operación esté sujeta que el bien esté incluido en este anexo IV y que sea además producido por el empresario transmitente (…)

Esto supuesto, es necesario añadir tres precisiones:

- primera, que el artículo 72 de la Ley 20/1991 establece la exención del Arbitrio de "las entregas de bienes destinados a ser introducidos en (…) depósitos. Igualmente están exentas las entregas de bienes que se encuentren en las citadas áreas o al amparo de los regímenes a que se refiere el artículo 74 de esta Ley mientras permanezcan en dichas situaciones y se cumpla, en su caso, lo establecido en la legislación aplicable."

- segunda, que la importaciones de bienes que se realicen al amparo de un régimen de depósito se encuentra exenta de AIEM, en la forma y con los requisitos reglamentarios, conforme establece el artículo 74 de la Ley 20/1991.

- y tercera, que el artículo 75.dos.2.1º establece que cuando se trate de importaciones de bienes que se encuentren en depósito o estén vinculados al régimen de depósito, el devengo se producirá en el momento en que los bienes salgan del depósito o abandonen el mencionado régimen.

Por lo demás, debe puntualizarse que si bien el artículo 75.Dos.2.4º de la Ley 20/1991 establece una regla especial de devengo en las importaciones de bienes sujetas al AIEM que concierne a las "operaciones relativas a bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación exigibles en Canarias", esta regla no afecta a las importaciones de bienes sujetas al IECDP, dado que este tributo no es un impuesto de fabricación sino sobre las entregas que realicen los comerciantes mayoristas. Así se desprende del artículo 1 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma sobre Combustibles derivados del petróleo, cuando define la naturaleza de impuesto como un impuesto

sobre "consumos específicos" que "grava (…) las entregas mayoristas de los citados combustibles, cuyo consumo se realice en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias". Lo mismo debe decirse también respecto de las entregas interiores sujetas al AIEM, en las que el artículo 75.Uno.2.3º de la Ley 20/1991, en paralelo a lo que se ha dicho para las importaciones de bienes, establece que "en las operaciones relativas a bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación exigibles en Canarias, el momento del devengo quedará diferido al del devengo del respectivo impuesto especial de fabricación, si éste tiene lugar en un momento posterior al establecido en la regla general contemplada en el apartado 1 anterior."

De lo dicho se sigue que el régimen en el AIEM de los combustibles que se coloquen en un depósito REF se define por estas cuatro notas:

a) La exención de las entregas de combustible que se introduzca en los depósitos, para ser colocadas al amparo de este régimen de depósito.

b) La exención de las entregas de combustible que se encuentren en régimen de depósito, entendiendo que el AIEM es un impuesto de carácter monofásico que únicamente grava las entregas realizadas por el empresario productor.

c) La exención de las importaciones de combustibles que se coloquen en un depósito para ser colocadas al amparo de este régimen de depósito.

d) Y el devengo del AIEM cuando el combustible salga del depósito. No obstante, debe precisarse que si este combustible sale con destino al mercado interior, la operación está sujeta al Impuesto. Si su destino es la exportación, este efecto jurídico se enerva por el artículo 71.2 a) de la Ley 20/1991 al disponer este artículo que está exenta del AIEM la entrega de productos de avituallamiento puestos a bordo de los buques que realicen navegación marítima internacional.

(…)

Resumiendo lo que hasta aquí se ha expuesto, pueden establecerse como criterios vinculantes de esta Dirección General de Tributos las siguientes conclusiones:

(…)

2ª) Las entregas por los productores de combustibles incluidos en alguna de las partidas del Anexo IV de la Ley 20/1991, destinados a un depósito REF, o las importaciones que se realicen al amparo de un régimen de depósito REF, se encuentran exentas del AIEM en la forma y con los requisitos reglamentarios establecidos. También están exentas las entregas de bienes que se encuentren en un depósito REF mientras los bienes permanezcan en dichas situaciones y se cumpla con lo establecido en la legislación aplicable. Si los productos salen del depósito con el objeto de suministrar a buques afectos a la navegación marítima internacional, esta operación esta exenta del AIEM al ser una operación asimilada a la exportación.

(…)". (Contestación vinculante de fecha 24/03/2011).

III. IMPUESTO SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO

Palabra clave: Depósito REF. Combustibles

"Son cinco las notas de este Impuesto que debemos destacar:

- Primera, que el hecho imponible del IECDP está constituido, según dispone el artículo 3 de la Ley, por la entrega realizada por los "comerciantes mayoristas de los productos relacionados en el artículo 9 de (dicha) Ley, con contraprestación económica o sin ella".

- Segunda, que la importación no constituye hecho imponible de este Impuesto Especial.

- Tercera, que la entrada desde el exterior de gasolinas, gasóleos, fueloil, propanos y butanos en Canarias para ser colocados al amparo del régimen de depósito fiscal, no constituye una operación que tenga incidencia en este Impuesto, ya que, como se ha dicho, la importación es una operación no sujeta.

- Cuarta, que las entregas de estos productos dentro del depósito fiscal a una empresa distinta del titular del depósito y por esta última al titular del depósito constituyen operaciones que se realizan en régimen de suspensión del IECDP, de acuerdo con el artículo 10.5 f) del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Combustibles derivados del petróleo, aprobado por Decreto del Gobierno de Canarias 22/1987, de 13 de marzo (en adelante, Decreto 22/1987), al efectuarse estas operaciones dentro de un depósito fiscal. En el momento de la salida de esos productos del depósito se devengará el Impuesto por la entrega realizada por el titular del depósito, y es sujeto pasivo el propio titular del depósito fiscal.

- Quinta, que el artículo 10.a) de la Ley 5/1986 dispone que estarán exentas la venta que se destine directamente a la exportación. A estos efectos, el artículo 11.2.c) de la Ley 5/1986 establece que tiene carácter de exportación el suministro de bienes con destino al avituallamiento de los buques que realicen navegación marítima internacional. En ningún caso se incluye en la exención, precisa este mismo artículo 11 de la Ley 5/1986, "el avituallamiento de buques deportivos o de recreo o, en general, de uso privado". Por navegación marítima o aérea internacional, la Ley entiende "la realizada partiendo del ámbito territorial de aplicación de cada impuesto y que concluya fuera del mismo o viceversa. Asimismo se considera navegación marítima internacional la realizada por buques afectos a la navegación en alta mar que se dedique a una actividad industrial, comercial o pesquera distinta del transporte, siempre que la duración de la navegación sin escalas exceda de cuarenta y ocho horas" y "productos de avituallamiento: las provisiones de a bordo, los combustibles y los carburantes". Por su parte, el artículo 10.5.a) del Decreto 22/1987 señala que se considera "que un buque está afecto esencialmente a la

navegación marítima internacional cuando más del cincuenta por ciento de la distancia recorrida en las singladuras realizadas durante cada año natural corresponda a dicha navegación."

Hechas estas precisiones, es claro en el caso que nos ocupa que la operación se encuentra sujeta y exenta del IECDP al ser una venta destinada directamente a la exportación, dado que el combustible que sale del depósito fiscal es para al suministro de buques afectos a la navegación marítima internacional. Es necesario añadir, no obstante, que el artículo 12 de la Ley 5/1986 no es aplicable a esta operación, ya que, comoquiera que el devengo del IECDP se produce a la salida del depósito fiscal y la venta está destinada al suministro de buques afectos a la navegación marítima internacional, la operación, como hemos dicho, está exenta del Impuesto, lo que determina que no exista repercusión del Impuesto ni tampoco que se origine el derecho a la devolución al no existir en estos casos unas cuotas del Impuesto efectivamente soportadas". (Contestación vinculante de fecha 24/03/2011).

RESUMEN DE CONSULTAS DE LA DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA QUE AFECTAN AL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA (De enero a abril de 2011)

Roque Florido Caño

Inspector de Hacienda del Estado

Esta sección de la revista se propone como objeto recoger, de forma resumida, las contestaciones de la Dirección General de Tributos (DGT) que, evacuadas en el período identificado en la cabecera, se refieran a consultas formuladas a dicho centro directivo, en cuanto conciernan al Régimen Económico y Fiscal (REF) de Canarias, siempre que se incardinen dentro del ámbito de la imposición directa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF-, Impuesto sobre Sociedades –IS- e Impuesto sobre la Renta de no Residentes –IRNR-).

Como viene siendo habitual el artículo se estructura identificando la figura del REF a que cada consulta se refiere, y, dentro de cada figura, el concreto elemento de la misma examinado. Por lo demás, se resaltarán aquellas consultas que, por novedosas o especialmente didácticas o ilustrativas, resulten, a juicio del autor, más interesantes, procurando, en la medida de lo posible, evitar la reiteración innecesaria que supondría la repetición de criterios consolidados y de sobra conocidos, así como, finalmente, llegado el caso, se pedirá permiso al lector para realizar determinados comentarios sobre algún aspecto concreto, a título mera y totalmente personal. Asimismo, ha de añadirse que puede ocurrir que se incluyan contestaciones a consultas cuya fecha sea anterior al período identificado en la cabecera de cada artículo. Esto sucederá cuando, habida cuenta la tardanza del autor en allegar al conocimiento de las mismas, su relevancia aconseje la inclusión pese a su carácter extemporáneo.

RESERVA PARA INVERSIONES ENCANARIAS

Cabe recordar que, tal y como se infiere de la disposición transitoria segunda del Real Decreto Ley 12/2006, la redacción actual del artículo 27 –regulador de la RIC- de la Ley 19/1994 será de aplicación a reservas dotadas con cargo a beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados a partir del 01 de enero de 2007. (La redacción actual del artículo 27 es fruto del mencionado Real Decreto Ley 12/2006 y encuentra su desarrollo en el Real Decreto 1758/2007 por el que se aprueba el Reglamento ejecutivo de la Ley 19/1994 en esta materia). El cambio, la RIC

se regirá por la redacción anterior del artículo 27 de la Ley 19/1994 cuando se trate de dotaciones correspondientes a beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados hasta el 31 de diciembre de 2006, y esto será así –según ha precisado la doctrina de la Dirección General de Tributos- en todos sus aspectos, incluidos aquellos, como la materialización y el mantenimiento de la inversión, cuyos efectos se extiendan más allá de la mencionada fecha de entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2006.

Al hilo de lo anterior hay que apuntar que se observa que la DGT, al contestar las consultas, en muchas de ellas, viene analizando las cuestiones que se le plantean tanto a la luz de la nueva normativa como de la anterior. Esto sucede al formular con frecuencia los consultantes cuestiones que afectan al mismo tiempo a beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados antes y después del 1 de enero de 2007. Por esta razón, se diferenciará, en su caso, dentro de cada consulta los aspectos analizados a la luz de ambas redacciones, la anterior y la actualmente vigente.

RIC. Compatibilidad con el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

- Consulta V0003-11, de fecha 3 de enero de 2011

La entidad consultante es una sociedad anónima domiciliada en Canarias que cumple los requisitos establecidos en el Capítulo III del Título VII del TRLIS regulador del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Pregunta la consultante acerca de la aptitud para el mencionado régimen especial de aquellas viviendas que hayan servido de materialización de la RIC correspondientes a períodos impositivos anteriores a 2007.

La DGT analiza la consulta a la luz de la redacción anterior del artículo 27 de la Ley 19/1994, esto es, la vigente a 31/12/2006.

Para evacuar su contestación Tributos trae a colación el apartado 7 del artículo 27 cuando dispone que <<*la aplicación del beneficio de la reserva para inversiones en Canarias será incompatible, para los mismos bienes, con la deducción por inversiones y con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios a que se refiere el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*>>, así como el apartado 4 del artículo 53 del TRLIS el cual, a la hora de regular la compatibilidad del régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas dispone que <<*cuando a la entidad le resulte de aplicación cualquiera de los restantes regímenes especiales previstos en este Título VII, excepto el de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional y de las fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores y el de determinados contratos de arrendamiento financiero, no podrá optar por el régimen regulado en este capítulo, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo siguiente*>>, párrafo éste que añade que <<*las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 108 de esta Ley, les sea de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el Capítulo*

XII de este Título VII, podrán optar entre aplicar estos incentivos o aplicar el régimen regulado en este capítulo>>.

A partir de las normas transcritas, el Centro Directivo concluye que no se aprecia incumplimiento del régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas por el hecho de que determinadas de ellas hayan servido de materialización de la reserva para inversiones. En el mismo sentido, tampoco quedará vulnerado en tales circunstancias el régimen de la RIC, por cuanto la reserva para inversiones, a la hora de determinar su compatibilidad, no excluye la posibilidad de que la explotación de los inmuebles mediante su arrendamiento pueda ser bonificada fiscalmente, previendo tan sólo la obligación de que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de los inmuebles en los que se materializa la reserva.

Cabe recordar que la regulación actual de la RIC señala (artículo 27.12 de la Ley 19/1994) que <<*la aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991*>>.

RIC. Materialización. Terrenos

- Consulta V0164-11, de fecha 31 de enero de 2011

La entidad consultante es una sociedad limitada domiciliada en Canarias cuya actividad principal es el transporte de mercancías por carretera y como anexas la distribución y almacenamiento de las mismas. La consultante tiene pendiente de materializar RIC dotada con cargo a beneficios generados en 2006 y pretende saber si la adquisición y acondicionamiento de un terreno puede ser inversión apta a estos efectos. La consultante precisa que se trata de la adquisición de un terreno abrupto con una gran pendiente cuyo desnivel, para adecuar el terreno a la actividad de distribución y almacenamiento de mercancías, ha sido salvado realizando un considerable movimiento de tierras.

La Dirección General de Tributos analiza la cuestión bajo la vigencia de la redacción anterior de la reserva para inversiones en Canarias.

El Centro Directivo señala que, de acuerdo con la letra a) del apartado 4 del artículo 27, en relación con la adquisición de un activo fijo como el terreno rústico objeto de consulta para su conversión en terreno apto para el almacenamiento y depósito de vehículos, dicho activo no es nuevo y debe suponer, pues, una mejora tecnológica para la empresa. Recuerda Tributos que su criterio (expresado en consultas como la V0021-01 de 25 de abril de 2001) es que solamente siguen el régimen de los activos nuevos aquellos terrenos que sean accesorios a la construcción que sustente, de modo que ese carácter accesorio no se manifiesta cuando lo adquirido sea exclusivamente un terreno. Por otra parte

-continúa señalando el Centro Directivo- tratándose de activos usados, el requisito de la mejora tecnológica exigido por la norma no se aprecia en la mera adquisición del terreno, dado que esa mejora tecnológica debe aportarse exclusivamente por el elemento adquirido, sin tener en consideración, en su caso, las posibles inversiones adicionales que puedan realizarse sobre el mismo. Por el contrario, sí se considerarían aptas para materializar la RIC los costes de habilitar el terreno, que se integran en el valor de adquisición del mismo, las construcciones e instalaciones realizadas por la consultante, todas ellas inversiones que, de los términos de la consulta, tendrían el carácter de activos nuevos, en la medida que tengan la consideración de elementos de activo fijo material.

A este respecto no resta más que remitirnos al nº 33 de la revista en esta misma sección donde se reseña la consulta Consulta V2745-10, de fecha 17 de diciembre de 2010, que se ocupa de un caso similar al que ahora nos ocupa, si bien analizando también la cuestión a la luz de la RIC vigente a partir de 01/01/2007.

RIC. Materialización. Marcas

- Consulta V0042-11, de fecha 14 de enero de 2011

La consultante, en esta ocasión, es una sociedad anónima domiciliada en Canarias que tiene intención de adquirir a título oneroso la marca (identidad corporativa) de la sociedad a una tercera persona jurídica no vinculada con ella y que desea saber si la adquisición del citado activo intangible es inversión apta para la materialización de la reserva para inversiones en Canarias dotada en 2006.

A pesar de que se trata de una reserva a cuya materialización le es aplicable la redacción del artículo 27 vigente a 31 de diciembre de 2006, la DGT analiza también la cuestión, bajo la vigencia de la llamada nueva RIC, es decir, de la regulación de la reserva hoy día vigente.

Desde la perspectiva de la regulación anterior de la RIC, Tributos se remite a la letra a) del apartado 4 del artículo 27 que no permite materializar la reserva con la adquisición de signos distintivos ya que sólo son aptos <<*los derechos de propiedad de industrial, que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o de sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario*>>.

Por otro lado, **para el caso de materializaciones de reservas procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007**, tampoco serviría a estos efectos la adquisición de la marca, ya que el apartado 5 del actual artículo 27 dispone que <<*los activos en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. A tal efecto se*

entenderán situados y utilizados en el archipiélago: (...) los derechos de propiedad industrial, que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario (...)>>.

Por tanto, -concluye Tributos- tanto en la regulación de la RIC vigente a 31 de diciembre de 2006, como en la actualmente vigente, no se consideran aptos para materializar la reserva los signos distintivos del sujeto pasivo o de sus productos.

RIC. Consolidación del beneficio fiscal. Jubilación

- Consulta V0929-11, de fecha 7 de abril de 2011

El consultante es una persona física que ejerce una actividad económica en Canarias que determina el rendimiento neto de su actividad con arreglo al método de estimación directa. El consultante al estar próximo a alcanzar la edad de jubilación manifiesta su deseo de jubilarse pero manteniendo la actividad económica a su nombre, nombrando a una persona encargada. Pregunta el consultante por la posibilidad de compatibilizar la jubilación con el mantenimiento de la titularidad de la actividad económica a efectos de mantener los beneficios fiscales derivados de la reserva para inversiones en Canarias.

La DGT no especifica expresamente en aplicación de qué regulación de la RIC (si la vigente o la antigua) efectúa su contestación. Ello no obstante, parece que, de la remisión que efectúa a los objetivos generales de la figura, cabría inferir que expresa un criterio válido para ambas redacciones.

El Centro Directivo señala que, en cuanto a la posibilidad de compatibilizar la jubilación con el mantenimiento de la actividad económica, a pesar de que la norma guarda silencio en relación con este punto, hay que tener en cuenta que la RIC es un beneficio fiscal que tiene por objeto compensar los costes adicionales que se derivan de la lejanía y dispersión del archipiélago canario, promoviendo actividades generadoras de empleo y acrecentando la competitividad, interior y exterior de las empresas canarias. Por ello, para beneficiarse fiscalmente de la RIC, tanto el cumplimiento de la obligación de materializar las cantidades dotadas como la de mantener en el patrimonio de la empresa las inversiones realizadas, esas inversiones han de vincularse a un centro de actividad desarrollada en Canarias por el sujeto pasivo. Por el contrario, de producirse el cierre de toda su actividad en Canarias o el cese de dicha actividad por jubilación o por cualquier otra circunstancia con anterioridad al vencimiento del plazo de mantenimiento de las preceptivas inversiones, las obligaciones de materialización y mantenimiento devendrían de imposible cumplimiento por cuanto el cese del establecimiento situado en Canarias supone tanto como liquidar su actividad desarrollada en ese territorio, con lo que, cualquiera que fuera la intención del sujeto pasivo, incumpliría

las obligaciones de materialización de las cantidades pendientes y de mantenimiento de las inversiones, surgiendo la obligación de regularizar la reserva en los términos legalmente previstas.

Ahora bien, añade el Centro Directivo, en el supuesto de que el consultante se jubile pero mantenga la titularidad del negocio que viene desarrollando cumpliendo con los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la Seguridad Social para dicho supuesto tendrá derecho a la aplicación de los beneficios fiscales derivados de la reserva para inversiones en Canarias, en los términos previstos en su normativa reguladora.

A este respecto hay que traer a colación la Consulta V2609-09, de fecha 29 de noviembre de 2009, recogido en el nº 31 de la revista en la misma sección. En esta consulta, que ahora recordamos, Tributos analizaba la posibilidad de compatibilizar la jubilación con el mantenimiento de la titularidad de la actividad económica, declarando, literalmente, que <<*de producirse el cese de dicha actividad (...) por jubilación (...) con anterioridad al vencimiento del plazo de mantenimiento de las preceptivas inversiones, las obligaciones de materialización y mantenimiento devendrían de imposible cumplimiento*>>. Del texto de esta contestación parecía deducirse que Tributos entendía que no era posible jubilarse en una actividad y mantener al mismo tiempo la consolidación del incentivo fiscal derivado de la RIC.

Pues bien, en la consulta que ahora nos ocupa o bien Tributos modifica su criterio anterior o bien lo aclara de un modo muy próximo a la rectificación. Es cierto que es un tema que va más allá de lo específicamente tributario, pero lo cierto es que la DGT admite que es posible jubilarse y no perder los incentivos fiscales asociados a la RIC, nombrando una especie de persona encargada, siempre que, claro está, la normativa reguladora de la Seguridad Social permita mantener la titularidad del negocio y en las condiciones que contemple dicha normativa. Como se observa, es una cuestión que excede, no sólo de lo tributario, sino también de lo laboral pues hay ciertas actividades ejercidas por autónomos cuya normativa sectorial específica puede exigir la presencia o ejercicio efectivo del titular. En fin, habrá que ver en que consiste en concreto, y como se articula jurídicamente, ese nombramiento de persona encargada por el o la jubilada, así como su sustrato económico. Surge así un cierto e importante interrogante pues los únicos supuestos en los que se viene admitiendo la sucesión en el disfrute o consolidación en el incentivo fiscal derivado de la RIC son el Régimen FEAC y la transmisión mortis causa (y ésta última sólo para la llamada nueva RIC).

RIC. Materialización. Adquisición de turismo para el desarrollo de una actividad económica

- Consulta V0123-11, de fecha 25 de enero de 2011

Analizamos aquí una cuestión que se plantea con insistencia al Centro Directivo por cierto tipo de contribuyentes. Me refiero a las personas físicas profesionales que pretenden materializar la RIC mediante la adquisición de turismos que van a destinar al desarrollo de su actividad profesional. Dicho con el debido respeto, y si se

me permite la licencia un tanto hiperbólica, parece que preguntaran y preguntaran en la esperanza de que en alguna ocasión Tributos contestara lo que quieren escuchar. Pero la Dirección General viene entendiendo unánimemente lo mismo. (Verbi gracia, nos remitimos a la Consulta nº V2171-09, de fecha 29 de septiembre de 2009, en el número 30 de esta misma sección).

En el caso que ahora nos ocupa, **la Dirección General de Tributos analiza la cuestión aplicando la redacción dada al artículo 27 de la Ley 19/1994 por el Real Decreto Ley 12/2006.**

Vuelve a señalar Tributos que, no siendo la adquisición del turismo una inversión inicial de la letra A del artículo 27.4, atendiendo a la letra C del mismo apartado, dicho elemento patrimonial puede considerarse apto para la materialización de la RIC, ya que el bien objeto de consulta no es un vehículo de transporte de pasajeros por vía marítima o por carretera y, en consecuencia, no deberá dedicarse exclusivamente a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general que se correspondan con las necesidades públicas de las Islas Canarias.

Ahora bien, sentada la aptitud anterior, precisa Tributos que la misma sólo acontecerá en la medida que el turismo pueda reputarse afecto al ejercicio de la actividad económica, añadiendo a continuación que, en aplicación del artículo 22 del Reglamento del IRPF, la afectación presupondrá y exigirá un destino exclusivo profesional, con exclusión de todo uso privado, aun en horas y días inhábiles en los que se interrumpa el ejercicio de la actividad, siendo ésta una cuestión de hecho cuya acreditación, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, corresponde al contribuyente.

A modo de comentario personal, podemos decir que lo anterior es así, por cuanto, fuera de los supuestos de las afectaciones especificadas (vehículos mixtos, taxis, autoescuelas y vehículos de representantes o agentes comerciales), la previsión reglamentaria contiene una norma de cautela (casi de antielusión específica) en el sentido de que, consciente del peligro –frecuente en la práctica- de confusión entre las esferas privada y económica en los profesionales, enmascaramiento que puede alcanzar su máximo en el caso de los turismos, como decimos, ante esta realidad social, opta por negar toda afección, aun parcial, si existe un uso particular del turismo, aunque éste sea accesorio o notoriamente irrelevante. La cuestión se reconduce, por tanto, a un tema de prueba. Tal y como decíamos en el nº 30 de la Revista, la carga de la prueba, en este caso, pesa sobre el contribuyente (como reconoce expresamente en el Centro Directivo en la consulta que ahora nos ocupa), y nos tememos que la satisfacción de tal prueba resultará ciertamente dificultosa. La dificultad no deriva sólo de lo laborioso o arduo que puede ser acreditar el uso exclusivo profesional. A tal obstáculo cabe añadir la presunción derivada de las reglas elementales del criterio humano (que es un medio de prueba válido con el alcance que se desprende del artículo 108 de la Ley 58/2003 General Tributaria) en virtud de la cual es muy difícil no pensar en un uso privado, por mucho que éste sea meramente ocasional. En definitiva, habrá que valorar en su conjunto las circunstancias concurrentes.

RIC. Materialización. Entidad dedicada a la prestación de servicios intragrupo

- Consulta V0170-11, de fecha 1 de febrero de 2011

En el caso que ahora nos ocupa, la entidad consultante es una sociedad limitada domiciliada en Canarias que se dedica principalmente a la prestación de servicios de gestión y administración de empresas del grupo, en más de un 50 por 100 de sus ingresos, sin tener la consideración de empresa de reducida dimensión. La consultante es dominante del mencionado grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, sociedades las cuales tributan en el régimen general (individualmente) del Impuesto sobre Sociedades. La consultante dispone de un inmueble en arrendamiento desde el cual presta la totalidad de sus servicios de gestión a las partes vinculadas y pretende adquirir, con cargo a la RIC, un inmueble nuevo en el que desarrollará la actividad de prestación de servicios, como hasta la fecha viene desempeñándolos, con medios y personal propio, de manera que tan pronto tome posesión de dicho bien, abandonará el que actualmente tiene en arrendamiento, para reiniciar su actividad en el inmueble adquirido en propiedad. Desea saber la sociedad consultante si la adquisición del inmueble referido es válida para materializar la RIC.

La DGT entiende que, de los términos de la consulta, la cuestión parece plantearse respecto a la RIC dotada con cargo a beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, **por lo que será de aplicación el artículo 27 de Ley 19/1994 en su redacción actual.**

Tributos señala que el apartado 1 del artículo 27, en su segundo párrafo, dispone que las entidades que tengan por actividad principal lo que viene en llamarse <<prestación de servicios intragupo>> únicamente podrán disfrutar de la reducción asociada a la RIC cuando materialicen los importes destinados a dicha reserva en las denominadas <<inversiones iniciales>> (letras A y B del apartado 4 del artículo 27 e, indirectamente, nº 1 de la letra D del mismo apartado). Por otra parte, de acuerdo con la letra A se consideran <<inversiones iniciales>> la adquisición de elementos patrimoniales consistente en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo material o inmaterial como consecuencia de la <<creación de un establecimiento>>, la <<ampliación de un establecimiento>>, la <<diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos>> y la <<transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento>>, siendo el artículo 8 del Reglamento ejecutivo de la Ley 19/1994 en esta materia, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, el que define las distintas manifestaciones de las inversiones iniciales.

Pues bien, con fundamento en las normas mencionadas y de los hechos planteados en la consulta, Tributos concluye que no parece que la adquisición del inmueble referido se trate de una inversión inicial ya que no es consecuencia de la creación ni de la diversificación ni de la transformación

sustancial de la actividad de un establecimiento. Añade la DGT que podrían tratarse de un supuesto de ampliación de un establecimiento pero que, habida cuenta la escasa información aportada, no permite calificar de <<ampliación de establecimiento>> el mero hecho de adquirir para su inmovilizado el inmueble calificado de nuevo. Todo ello en el buen entender que la parte de la inversión que corresponda al suelo habrá de recibir alguna de las afectaciones cualificadas legalmente previstas.

A nadie se le escapa que es difícil encontrar mejor ejemplo de conceptos jurídicos indeterminados que los recogidos en el artículo 8 del Real Decreto 1758/2007. Ello no obstante, tangencialmente, la consulta que ahora nos ocupa puede servir para avanzar un poco en el largo camino que hay que recorrer para llegar desde lo indeterminado hasta algo más concreto. En este orden, de las palabras de Tributos puede deducirse que la <<sustitución>> excluye la <<creación>>. Con esto quiero decir que si se abandona un establecimiento para ejercer la misma actividad en otro nuevo no estaremos ante un supuesto de <<creación>> de un establecimiento. Ahora bien, de la consulta reseñada, cabría de, algún modo e indirectamente, inferir que sí podría incardinarse en el supuesto de <<ampliación>> (siempre que, claro está, y según mi parecer, el nuevo establecimiento fuera de superficie superior al anterior y sólo por la parte del referido exceso). Pero, más allá de lo dicho, en la consulta reseñada Tributos parece reafirmar la idea de que la <<ampliación>> exige algo más que excede de lo meramente cuantitativo. Asumo que tal lectura es entre líneas pero creo que la consulta que ahora nos ocupa asume que la <<ampliación>> exige y conlleva, como algo consustancial a la misma, que la inversión realizada permita e implique un aumento de la productividad de la empresa.

RIC. Materialización. Adquisición de local y equipamiento comercial que se viene utilizando a título de arrendatario

- Consulta V0226-11, de fecha 3 de febrero de 2011

Una sociedad limitada domiciliada en Canarias, que se dedica a la actividad de comercio al por menor de alimentación, tiene intención de adquirir un local comercial, maquinaria y demás equipamiento destinado a la actividad de supermercado, elementos que viene utilizando al ser objeto de un arrendamiento de negocio por el que paga la renta correspondiente al propietario que pretende vender los mismos. Aclara la sociedad que el propietario vendedor no se ha acogido a la RIC ni a la deducción por inversiones en activo fijo por los mencionados bienes, preguntado a la Dirección General de Tributos si la adquisición del local y del equipamiento comercial serían aptos para materialización de la reserva dotada con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007 en virtud de la letra C del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994. En caso afirmativo, también se desea saber si en el supuesto de que el vendedor participara, con posterioridad al acto de venta del inmovilizado referido, en el capital de la consultante, esta participación condicionaría la aplicación de la RIC por las inversiones reseñadas.

De los términos de la consulta se deduce que se trata de **materialización correspondiente a dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007**, mediante la adquisición de un local, maquinaria y demás equipamiento destinado a la actividad de supermercado de que la consultante dispone mediante arrendamiento operativo con el propietario vendedor. El Centro Directivo contesta que, en aplicación de la letra C del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, la adquisición de los elementos patrimoniales mencionados, que tengan la naturaleza de inmovilizado material o inmaterial, aun cuando sean usados, podrá afectarse a la materialización de la RIC, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente de este incentivo fiscal ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades del Capítulo IV del Título VI del TRLIS ni de la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

Por otro lado, y en relación a la parte de la inversión correspondiente al suelo, de los términos de la consulta no parece desprenderse que se destine a ninguna de las afectaciones cualificadas legalmente previstas para ser válidas como materialización de la reserva. En particular, Tributos precisa que dicho suelo, aun cuando se afecta a una actividad comercial, no se halla ubicado en un área cuya oferta turística se encuentre en declive por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas.

Por último, respecto a la cuestión relativa a la entrada en el capital social de la consultante por parte del vendedor, una vez realizada la venta, la DGT entiende que dicha circunstancia no tiene efectos en la aplicación de la RIC, siempre y cuando no impida el cumplimiento de los requisitos y condiciones previstas en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

RIC. Materialización indirecta. Inversión en largometrajes

- Consulta V0509-11, de fecha 2 de marzo de 2011

El consultante es una persona física residente en Canarias que desarrolla la actividad de economista (encuadrada dentro del epígrafe 799 de las tarifas del IAE) que tiene intención de materializar sus dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias en la suscripción de participaciones del capital de una sociedad de responsabilidad limitada con ocasión de la constitución y sus correspondientes ampliaciones de capital social. Dicha sociedad tendrá por objeto social la producción de largometrajes. El consultante manifiesta que dicha sociedad invertirá los recursos constituidos con cargo a la RIC dotada por el consultante en la realización de un largometraje que obtenga el Certificado de Obra Audiovisual Canaria. El consultante pregunta si la suscripción de las referidas participaciones es apta para materializar la RIC y, en caso afirmativo, determinar el momento en que se entiende realizada la materialización.

De los términos de la consulta se desprende que la cuestión se plantea respecto a la materialización de dotaciones a la reserva

para inversiones en Canarias procedentes de beneficios de períodos impositivos que se inician a partir de 1 de enero de 2007, por lo que se regularán por las disposiciones establecidas en el artículo 27 de la Ley 19/1994 **según la redacción dada por el Real Decreto Ley 12/2006**.

Al objeto de contestar la consulta anterior, Centro Directivo se entretiene en una breve introducción, al objeto de recordar que, en atención a los objetivos que persigue la RIC, el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, establece que la materialización de ésta pueda efectuarse bien directamente por el propio sujeto pasivo que la dotó, bien indirectamente por éste mediante a la aportación a una sociedad de los recursos constituidos con cargo a la RIC, para que sea esta sociedad la que efectúe alguna de las inversiones previstas en las letras A y B del artículo 27.4. Con esta segunda vía –añade Tributos- se permite que los empresarios que han dotado la reserva, pero carecen de proyectos propios de inversión, puedan aportar esos fondos a otras empresas canarias que sí cuenten con dichos proyectos y necesiten financiación para los mismos.

Por la razón anterior –continua señalando la DGT- si la reserva dotada por el consultante se materializa en la suscripción de acciones o participaciones en el capital de una sociedad que desarrolla en el archipiélago canario su actividad, ésta deberá realizar alguna de las inversiones previstas en las letras A y B del artículo 27.4 (es decir, <<inversiones iniciales>> y <<creación de empleo>> asociada a las mismas) y cumplir, como es lógico, el resto de condiciones exigidas por la normativa aplicable, entre ellas, que dichas inversiones afectas a la actividad empresarial se realicen por la entidad participada en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que el consultante que suscribe las participaciones sociales realizó la dotación contable de la reserva.

Igualmente, la DGT advierte que, con arreglo al apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, el obligado tributario que suscriba las participaciones sociales y materialice de esta forma la dotación destinada a la RIC quedará obligado a que tales valores permanezcan en su patrimonio durante cinco años ininterumpidos.

Por otro lado, la consulta hace referencia a la realización de aportaciones dinerarias con ocasión de la constitución de una sociedad limitada que tiene por objeto social la producción de largometrajes. A este respecto, y tras transcribir el artículo 18 del Real Decreto 1758/2007, la Dirección General de Tributos responde que la RIC también se puede materializar en la producción de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y series audiovisuales de ficción, animación o documental, así como en el desarrollo de programas, cuando todas ellas se entiendan efectuadas en Canarias, en los términos y condiciones establecidos en el mencionado artículo 18 del Reglamento.

Por último finaliza Tributos su contestación indicando que, en el caso consultado,

en que la materialización se realiza mediante la suscripción de acciones o participaciones, dicha materialización se entenderá producida cuando la entidad emisora de los títulos haga entrar en funcionamiento los elementos patrimoniales así financiados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 27.7 de la Ley 19/1994.

Lo cierto es que, quien suscribe, se siente un poco frustrado con el abrupto final de la consulta reseñada, como si se tratara –si se permite el símil, muy traído al caso al hallarnos hablando de producciones cinematográficas- de una de esas películas de suspense que terminan sin resolver la trama y en las que el espectador se queda desconcertado mientras en la pantalla se van sucediendo los títulos de crédito. Hago esta pequeña broma porque me gustaría haber sabido, al fin, cuándo Tributos entiende que las producciones cinematográficas entrarán en funcionamiento. Si seguimos –como es mi opinión- el criterio contable la <<entrada en funcionamiento>> coincidiría con el momento en que las producciones cinematográficas <<contribuyeran a generar ingresos de manera efectiva>> lo cual nos remitiría, a su vez, a la fecha de su estreno en las salas de cine. Ello no obstante, tanto el criterio de <<la fecha de generación efectiva de ingresos>> como la fuente o naturaleza de los ingresos en sí (ya que hay que tener presente que las producciones cinematográficas suelen percibir subvenciones públicas) son aspectos que no están resueltos por la doctrina judicial o administrativa, por lo que nos encontramos ante un tema que requiere de un estudio más sosegado y fundamentado que el que ofrecen estas líneas.

En el mismo sentido (pero con la misma prevención, es decir, en el buen entender de que el tema aconseja un análisis más sosegado) podríamos decir que, en principio, parece que las producciones cinematográficas responderían a la naturaleza contable de <<propiedad intelectual>>, siendo el artículo 18 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1758/2007 el que precisa cuándo las mencionadas producciones se entienden efectuadas en Canarias. El apartado 5 del artículo 27 concreta cuándo determinados activos intangibles se entienden situados y utilizados en el archipiélago. Así pues, cabe concluir que el artículo 18 del Reglamento desarrolla el apartado 5 del artículo 27 para especificar cuando un determinado activo intangible -la propiedad intelectual derivada de las producciones cinematográficas- se entiende situado en Canarias. Ahora bien, resta aún un aspecto que no aparece reflejado en la consulta de la DGT que ahora reseñamos. Me refiero a que la sociedad participada debe realizar necesariamente <<inversiones iniciales>> para materializar la RIC dotada por quien suscribe sus acciones o participaciones. En definitiva, de acuerdo con la letra A del artículo 27, la inversión en el activo intangible (la propiedad intelectual derivada de la producción cinematográfica) deberá ser consecuencia de la creación o ampliación de un establecimiento o de la diversificación o transformación de su actividad, en los términos del artículo 8 del Reglamento. En consecuencia, el coste de la producción cinematográfica en sí debe suponer una <<inversión inicial>>. Cómo se encaja la peculiar naturaleza de este inmovilizado intangible, y de la actividad que cabe desplegar para su activación, con los conceptos del artículo 8 del Reglamento es algo que requiere, como decimos, de un análisis más tranquilo.

BONIFICACIÓN PARA LAS EMPRESAS PRODUCTORAS DE BIENES CORPORALES

- Consulta V0223-11, de fecha 3 de febrero de 2011

Los hechos de esta consulta son idénticos a los que motivan los de la Consulta V2845-10, de fecha 29 de diciembre de 2010, reseñada en el número 33 de la revista en esta misma sección.

La entidad consultante es una sociedad limitada domiciliada en Canarias que se dedica a la producción y venta de energía eléctrica de origen solar que realiza en sus instalaciones situadas en Canarias. La DGT considera que la consultante podrá acogerse a la bonificación regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994 por cuanto la empresa realiza una actividad industrial, según la clasificación del IAE, (en concreto en el epígrafe 151.4 <<producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar etc. de la división 1 de la sección primera de las tarifas del IAE) que no se encuentra entre las excluidas en la disposición adicional undécima de dicha ley y, además, la energía eléctrica tiene la consideración de bien corporal, tanto en sentido usual (ya que tiene una extensión limitada, puede producirse, aislarse y almacenarse, puede ser medida, dividida y suministrada y su utilización es perceptible a los sentidos) como en sentido jurídico (por cuanto el artículo 8 de la Ley 37/1992 del IVA la define expresamente como bien corporal). Respecto al rendimiento bonificado, el Centro Directivo indica que será, en concreto, el correspondiente a la venta de electricidad de origen solar producida en Canarias por la consultante, siendo el porcentaje de bonificación el 50 por 100.

RESUMEN DE RESOLUCIONES ECONOMICO-ADMINISTRATIVAS RELATIVAS A LOS TRIBUTOS CUYA GESTIÓN CORRESPONDE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA (ATC) (De enero a abril de 2011)

María José Mesa González

Doctora en Derecho

Cuerpo de Gestión de la Administración, escala de Gestión Financiera y Tributaria

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

A) Caducidad de los procedimientos tributarios (artículo 104 de la LGT) - prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (artículo 66 de la LGT)

B) Responsabilidad subsidiaria de administrador mancomunado que lo era en el momento en que se materializaron los hechos determinantes de la responsabilidad (artículos 41 y 43 de la LGT)

C) Procedimiento de revisión: inadmisibilidad de la aportación de elementos de prueba en vía de revisión por no haberse aportado previamente en vía de gestión

II. TRIBUTOS CEDIDOS

A) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

1. Resolución extrajudicial de contrato de compraventa – improcedencia de devolución de ingresos indebidos por inexistencia de declaración de nulidad judicial
2. Disolución de condominio sobre un inmueble con exceso de adjudicación que podía evitarse – tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
3. Derecho de retracto en la transmisión de una concesión administrativa, sujeto al ITPAJD (modalidad Actos Jurídicos Documentados)
4. Constitución de fianza posterior al préstamo no tributa exclusivamente como préstamo sino que está sujeta al ITPAJD (modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas)
5. Base imponible en el ITPAJD de bienes inmuebles transmitidos en subasta
6. Dación en pago de una vivienda por extinción de relación laboral sujeta y no exenta del ITPAJD
7. Tributación en el ITPAJD de una concesión administrativa

B) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

1. Donación por los cónyuges de bienes comunes a la sociedad conyugal exige la práctica de sendas liquidaciones en el ISD

III. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Adquisición mediante escritura pública de un derecho de opción de compra sobre un inmueble es prestación de servicios sujeta al IGIC (no exenta por aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994) – posterior adquisición del inmueble es entrega de bienes sujeta al IGIC (con posible aplicación de la exención del artículo 25)

IV. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL REGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS que afectan al IGIC y al ITPAJD (norma de exención del artículo 25)

A) Inversión en ciertos activos inmateriales posible a partir de 1 de enero de 2007

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

A) Caducidad de los procedimientos tributarios (artículo 104 de la LGT) - prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (artículo 66 de la LGT)

En la resolución nº 35/03673/2010, de 24 de enero de 2011, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (Las Palmas de Gran Canaria) se pronuncia sobre el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar el importe de la deuda tributaria.

El hecho imponible que dio lugar a la práctica de la liquidación provisional objeto de la reclamación económico-administrativa es la compraventa de varias plazas de garaje mediante escritura pública de 23 de enero de 2004. Tras la presentación de la autoliquidación (modelo 600), en la que se declara la operación exenta según el artículo 25 de la Ley 19/1994, en mayo de 2005 la Administración inició un procedimiento de comprobación, cuya resolución, al haberse notificado en el ejercicio 2008, fue anulada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias por haber caducado el procedimiento tributario. El 24 de febrero de 2010 se notificó el inicio de un nuevo procedimiento de comprobación limitada, y el 14 de junio del mismo año, la liquidación provisional en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, con base en el incumplimiento de los requisitos legales para la aplicación de la exención establecida en el artículo 25.

En el marco del segundo procedimiento de comprobación limitada, la entidad reclamante afirmó que dado que la Administración ya había resuelto que el bien adquirido no podía ser considerado *ab initio* como un bien de inversión, «no cabe pretender que el inicio del cómputo de la prescripción se difiera al momento posterior, en el cual, de haberse cumplido la exención, existiría la obligación de mantenerlo, pues la realidad es que los requisitos exigidos se incumplieron desde mucho tiempo atrás, fecha a partir de la cual debe de comenzar a computarse el plazo de prescripción y lo que en este caso, tratándose de una adquisición producida en el año 2004, determina la consumación de la prescripción, sin que sea ahora admisible que la Administración para tratar de superar la dejación anterior, en la que incurrió en caducidad, pretenda ahora, en contra de sus actos anteriores, suponer que el bien estuvo en explotación, lo que antes además se había negado».

El Tribunal se pronuncia sobre los requisitos de distinta naturaleza que establece el artículo 25 para que la adquisición de los bienes esté exenta de tributación. En particular, recuerda que el bien adquirido debe permanecer en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de cinco años, o su vida útil si fuera inferior, a contar desde la fecha de inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento. Por ello, añade, transcurrido dicho plazo de cinco años, la Administración

tiene el de cuatro años fijado en el artículo 66 de la LGT para comprobar si el mismo se ha cumplido. Según la resolución del Tribunal, dado que la entidad no aportó ninguna prueba del cumplimiento de los requisitos del artículo 25, no puede alegar que los mismos se incumplieron desde mucho tiempo atrás, momento desde el que debe empezar a computarse el plazo de prescripción. Si así fue, la obligada tributaria debería haber procedido a la regularización mediante la presentación de una autoliquidación conforme al artículo 25.4 de la Ley 19/1994, en consonancia con la presunción de certeza de los datos recogidos en las declaraciones tributarias del artículo 108.4 de la LGT. A falta de esa regularización voluntaria por parte de la sociedad, entiende el Tribunal, «no puede considerarse que exista una fecha que es desconocida por la Administración tributaria, que deba ser tenida en cuenta para iniciarse el cómputo de un plazo de prescripción concreto, en nuestro caso, el de la obligación del mantenimiento de los bienes en explotación. Otra interpretación de este precepto sería contraria al espíritu de la norma que establece esta exención, y que pretende que el beneficio fiscal opere únicamente en aquellos casos en los que los bienes de inversión se adquieran para permanecer en explotación en el territorio de las Islas Canarias durante un plazo de cinco años, al menos, o su vida útil si fuera inferior.»

En síntesis, el Tribunal advierte que la caducidad no produce por sí sola la prescripción de los derechos de la Administración (artículo 104 de la LGT), y que si bien no tienen efectos interruptivos de la prescripción las actuaciones llevadas a cabo en procedimientos caducados, el plazo de mantenimiento de las inversiones, por al menos cinco años o su vida útil si fuera inferior, supone que la obligación tributaria persiste a partir de la fecha de adquisición de los bienes, es decir, hasta el 23 de enero de 2009, y haya o no caducado un procedimiento tributario previo. En consecuencia, la obligación de mantenimiento de los bienes en explotación en Canarias durante ese plazo puede ser objeto de comprobación en un procedimiento tributario que se inicie dentro del plazo de cuatro años a partir de dicha fecha, según el artículo 66a) de la LGT.

B) Responsabilidad subsidiaria de administrador mancomunado que lo era en el momento en que se materializaron los hechos determinantes de la responsabilidad (artículos 41 y 43 de la LGT)

La resolución de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife JTS 154/2010 de 3 de marzo de 2011 se refiere a un supuesto de responsabilidad subsidiaria de un administrador mancomunado de una entidad, al que se notificó el acto de incoación del procedimiento de derivación de responsabilidad el día 13 de enero de 2010, tras haber cesado como tal administrador el día 15 de septiembre de 2004.

En el curso de un procedimiento de inspección, la Administración había liquidado el ITPAJD, modalidad Transmisiones

Patrimoniales Onerosas correspondiente a la adquisición de una vivienda y una plaza de garaje documentada en escritura pública de 24 de febrero de 2003, por entender que no se cumplían los requisitos legales para la aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Una vez probada la insolvencia y declarada fallida la entidad, se dictó el acto administrativo de derivación de responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LGT, y se notificó al administrador mancomunado su condición de responsable subsidiario, acto objeto de la reclamación económico-administrativa.

La Junta recuerda que las letras a) y b) del artículo 43.1 de la LGT establecen dos supuestos de responsabilidad tributaria: la letra a), el referido a infracciones cometidas por las personas jurídicas, que conlleva, en ciertos casos, la responsabilidad subsidiaria de los administradores; y la letra b), el referido al cese de actividad de las personas jurídicas, que determina la responsabilidad subsidiaria de sus administradores. En ambos casos, según afirma la Junta, la raíz del presupuesto de la responsabilidad reside en una conducta ilícita —por infracción de reglas legales o estatutarias— o en la falta de la diligencia debida en el ejercicio de sus funciones (artículos 133.1 del TRLSA y, hoy, 236.1 de la LSC). A diferencia del artículo 42.1a) de la LGT, que recoge un supuesto de participación directa, inmediata y necesaria de los administradores en la producción de las infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas, el artículo 43.1a) no exige que la participación del administrador se produzca en la realización directa de la infracción tributaria, siendo suficiente con que su participación en la infracción —imputable a la propia persona jurídica— tenga un nexo causal con el ilícito tributario. En concreto, son tres los presupuestos de hecho que dan lugar a la responsabilidad tributaria de los administradores societarios, según se especifica en la resolución: 1) que los administradores no realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; 2) que hubiesen consentido el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios por quienes de ellos dependan; y 3) que hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, sin que deban responder de las mismas (artículo 179.2c de la LGT) los que no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó el acuerdo o hubiesen salvado su voto.

En contra del criterio manifestado por el administrador, que alegaba la prescripción de su responsabilidad subsidiaria al haber dejado de ser administrador mancomunado de la entidad el día 15 de septiembre de 2004, y haberse incoado el procedimiento de derivación de responsabilidad el 13 de enero de 2010, la resolución pone de relieve que, según el artículo 67.2 de la LGT, el plazo de prescripción de cuatro años (artículo 66b de la LGT) para exigir la obligación de pago a los responsables —en coherencia con la naturaleza de los tipos de responsabilidad tributaria— se cuenta, para los responsables subsidiarios, desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a

cualquiera de los responsables solidarios. Importa subrayar, como queda constancia en la resolución, que el día 24 de febrero de 2003, fecha de otorgamiento de la escritura de compraventa del inmueble con aplicación de la exención del artículo 25, el recurrente tenía la condición de administrador mancomunado. Y, a juicio de la Junta, «ningún administrador puede eludir su responsabilidad por el hecho de que, tras dejar de serlo, se preste conformidad, por un nuevo administrador, a las propuestas de regularización y de sanción tributarias que le formulase la Administración y en tanto aquéllas se hubieran originado por actos jurídicos materializados cuando sí tenía la condición de administrador».

C) Procedimiento de revisión: inadmisibilidad de la aportación de elementos de prueba en vía de revisión por no haberse aportado previamente en vía de gestión

La resolución de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife JTS 1/2011 de 26 de enero de 2011 (y JTS 153/2010 de la misma fecha) insiste en la inadmisibilidad de los elementos probatorios no aportados en vía de gestión y aportados al tiempo de interponer el recurso de reposición.

En el curso del procedimiento de comprobación limitada, se requirió a la sociedad la aportación de los documentos justificativos del derecho a la deducción de los importes reflejados en las declaraciones-resúmenes anuales del IGIC correspondientes a los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

En el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, la entidad hizo constar que eran deducibles las cuotas del IGIC soportadas durante el ejercicio 2006, y que, debido a un error de la persona que atendió el primer requerimiento recibido de la Administración, no se envió el Libro-registro de facturas recibidas de ese año, así como las facturas en él anotadas, «entendiendo que la presentación posterior de esos justificantes, dentro del procedimiento del recurso de reposición, se fundamentaba en una "causa razonable" que permitía su válida consideración».

Frente a este criterio, la Junta advierte que el Libro-registro de facturas recibidas de 2006 no fue presentado ante la Oficina Gestora ni en atención a los requerimientos previos al inicio del procedimiento de comprobación limitada ni dentro de éste, en el trámite de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación provisional. Por ello, no puede admitirse su aportación en vía de revisión, salvo que concurran motivos justificados, y en el presente caso, no se aporta ningún elemento probatorio de la existencia de los mismos.

En el mismo sentido que las anteriores, la resolución nº 35/03259/2009 de 31 de enero de 2011, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias con sede en Las Palmas de Gran Canaria, afirma que las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria del contribuyente han de aportarse ante la Administración. El derecho a formular alegaciones y aportar documentos (artículo 83 de la LGT) «no puede extenderse

hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración tributaria, sin más que aportar ante unos, lo previamente sustraído a la consideración de otros. Se deduce de este análisis que el tiempo adecuado para presentar pruebas o sugerir exámenes de documentos, contabilidades o registros, es el procedimiento de aplicación de los tributos, porque más tarde no ha lugar a la dialéctica necesaria que permita su exacta valoración. Admitir este tipo de pruebas permitiría al obligado tributario disponer a su arbitrio sobre el contenido de cada procedimiento, sustrayendo al de aplicación de los tributos ciertas comprobaciones que atribuiría al órgano revisor. O, análogamente, pondría en manos de dicho sujeto pasivo la duración de los procedimientos, porque cabría la posibilidad de aportar por primera vez pruebas que hubieran sido decisivas en el procedimiento inspector una vez concluido éste e iniciado el económico-administrativo, obligando de hecho al órgano revisor a reponer las actuaciones de gestión para que pudiera valorarse la prueba adecuadamente […].»

II. TRIBUTOS CEDIDOS

A) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

1. Resolución extrajudicial de contrato de compraventa – improcedencia de devolución de ingresos indebidos por inexistencia de declaración de nulidad judicial

Según la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (Las Palmas de Gran Canaria) nº 35/04483/2010, de 14 de marzo de 2011, cuando se produce la rescisión de una compraventa por voluntad de las partes no procede la devolución del ingreso correspondiente al ITPAJD que grava la adquisición.

En escritura pública de compraventa de 27 de septiembre de 2005 se había documentado la transmisión de una finca entre particulares. Poco tiempo después, dicha compraventa se resolvió extrajudicialmente de forma amistosa, dado que la cabida real de la finca era inferior a la reflejada en la escritura de compraventa. Por ello, la adquirente solicitó a la Administración la devolución del ingreso que acompañó a la autoliquidación del ITPAJD, al haberse rescindido el contrato de mutuo acuerdo, y haber procedido el vendedor a la devolución del precio pagado en dinero efectivo, sin que fuese preciso acudir a la vía judicial.

A juicio del Tribunal, «la venta se había perfeccionado por existir convenio entre el vendedor y la compradora, en la cosa y en el precio. Por otra parte, la formalización de la compraventa en la escritura pública supuso que se hubieran producido los efectos propios del negocio jurídico convenido entre las partes […] Y ello con independencia de que la finca existiera o no como tal en el Registro de la Propiedad, puesto que de ello no procede deducirse que no existiera real y físicamente.» Además, con base en la doctrina del

Tribunal Supremo, se recuerda que para determinar la existencia del hecho imponible de la transmisión patrimonial onerosa es necesario, según la teoría del título y el modo, que el título de la compraventa vaya acompañado de la tradición o entrega, como ocurre en el caso sometido a enjuiciamiento del Tribunal. Según queda constancia en la resolución, la rescisión voluntaria del contrato convenida entre las partes no da lugar a la devolución del impuesto correspondiente a la compraventa del inmueble, conforme a lo dispuesto en el artículo 57 del Texto Refundido del ITPAJD. Esta disposición «tiene por finalidad evitar que se produzca un enriquecimiento injusto por parte de la Administración tributaria, al existir una resolución judicial o administrativa por la que se resuelva, por ejemplo, una compraventa de un inmueble que tributó por la transmisión de la propiedad, y finalmente deba ser restablecida la finca a la situación registral en la que se encontraba anteriormente». Mas, no procede la devolución en los casos en que las partes acuerden que el contrato queda sin efecto, ni siquiera, como señala la norma, en los supuestos en que una de las partes acudiese a la vía judicial para solicitar la nulidad, rescisión o resolución de un contrato y se diera el allanamiento en la demanda, puesto que estaría actuando la voluntad de los contratantes.

2. Disolución de condominio sobre un inmueble con exceso de adjudicación que podía evitarse – tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En la resolución nº 35/01676/2010, de 29 de abril de 2011, se somete a la consideración del TEARC (Las Palmas de Gran Canaria) la forma de tributación de la disolución de un condominio con exceso de adjudicación. Éste se produjo, según la comprobación llevada a cabo por la Administración, al repartirse los distintos bienes comunes a los cónyuges, como consecuencia de la disolución del matrimonio, en virtud de resolución judicial de 5 de julio de 2005: a la esposa le fueron adjudicados varios locales, apartamentos, una cueva, y el inmueble que constituía la vivienda habitual del matrimonio, mientras que al esposo le fueron adjudicados diversos locales y apartamentos.

Precisamente, debido a la existencia de una pluralidad de bienes a repartir entre los cónyuges, el Tribunal entiende que para que pueda aplicarse el artículo 1.062.1 del Código Civil y, en consecuencia, el exceso de adjudicación no esté sujeto al ITPAJD (modalidad TPO), deben cumplirse los siguientes requisitos: 1) debe salirse de la indivisión, de modo que la propiedad de la cosa o del derecho deje de pertenecer proindiviso a varias personas; 2) la excepción de no sujeción al ITPAJD (modalidad TPO) por indivisibilidad no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerados sino que debe referirse al conjunto de los bienes, de forma que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, lotes proporcionales; y 3) la compensación debe hacerse necesariamente en metálico. En el caso objeto de enjuiciamiento, el exceso de adjudicación podía haberse evitado, asignando al esposo locales y apartamentos

que le fueron adjudicados a la esposa junto a la vivienda habitual, de modo que existe sujeción al Impuesto.

3. Derecho de retracto en la transmisión de una concesión administrativa, sujeto al ITPAJD (modalidad Actos Jurídicos Documentados)

La resolución del TEARC (Las Palmas de Gran Canaria) nº 35/01418/2010, de 29 de abril, se refiere a la tributación en el ITPAJD, modalidad Actos Jurídicos Documentados, del derecho de retracto incluido en una escritura de 27 de junio de 2007, de transmisión de una concesión administrativa. En particular, el Tribunal considera que en la escritura se contiene una cláusula cuya calificación jurídica es la de un derecho de retracto, que como derecho real, reúne todos los requisitos del artículo 31.2 del TRITPAJD para tributar por la modalidad Actos Jurídicos Documentados. Según dicha cláusula, «durante el período de cuatro años desde la firma de esta escritura, la enajenación a título oneroso de los bienes inmuebles construidos […] por parte de la vendedora a favor de terceras personas otorga a la compradora el derecho de retracto para adquirirlos a los precios indicados […] La vendedora notificará a la compradora la decisión de enajenar y las circunstancias de la transmisión. La compradora tendrá un plazo de quince días para manifestar su intención de ejercer el derecho de retracto, y de treinta días para ejecutarlo.»

4. Constitución de fianza posterior al préstamo no tributa exclusivamente como préstamo sino que está sujeta al ITPAJD (modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas)

En la resolución nº 38/02009/2008, de 16 de marzo, el TEARC (sala desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife) confirma la sujeción a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD de una fianza cuya constitución es posterior al préstamo.

En escritura pública de 18 de septiembre de 2006 "de compraventa, con subrogación, ampliación de principal, modificación de plazo e interés de préstamo con garantía hipotecaria" se documenta la transmisión de una vivienda gravada con una hipoteca, como consecuencia de la concesión a la sociedad vendedora de un préstamo con garantía hipotecaria mediante escritura de 6 de julio de 2004, subrogándose los adquirentes en las obligaciones derivadas del préstamo, que es objeto de modificación en su cuantía, plazo y tipo de interés. En la misma escritura se constituye fianza para asegurar el cumplimiento de las obligaciones dimanantes del contrato.

Con base en los artículos 7 y 15 del TRITPAJD, el TEARC recuerda que la constitución de una fianza es una operación sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, si bien, cuando se constituye en garantía de un préstamo (siempre que la constitución de la fianza sea simultánea a la concesión del préstamo o, al menos, que en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la fianza, sin que baste la previsión de

la mera posibilidad de su constitución), sólo éste se somete a tributación.

En cambio, en el expediente objeto de la reclamación, la fianza no se constituyó de forma simultánea al préstamo, sino en un momento posterior, con ocasión de la subrogación del adquirente del inmueble en las obligaciones del préstamo concedido al transmitente y de la ampliación de éste. A juicio del TEARC, «no puede aceptarse […] la pretensión de la reclamante de que operando la subrogación como un nuevo préstamo a persona distinta del prestatario original con una garantía adicional (fianza) firmada en el mismo momento, debe ésta tributar sólo en concepto de préstamo por aplicación del artículo 15.1 del TRITPAJD. Y no puede aceptarse tal pretensión porque del tenor literal de la escritura se desprende de manera inequívoca que lo que se pacta entre las partes es la subrogación en las obligaciones derivadas de un préstamo hipotecario concedido con anterioridad a la transmitente del inmueble […], deduciéndose igualmente de ella que el fiador responde no sólo por lo que respecta a la parte del capital ampliado sino por el préstamo total, tal como resulta de las nuevas condiciones pactadas. No se acredita, por otra parte, que en el otorgamiento del préstamo inicial estuviera prevista la constitución de la fianza futura.» Por ello, se trata de una fianza constituida con posterioridad al otorgamiento del préstamo hipotecario, sujeta como transmisión patrimonial onerosa al ITPAJD.

5. Base imponible en el ITPAJD de bienes inmuebles transmitidos en subasta

En la resolución nº 38/02302/2009, de 11 de febrero, el TEARC (sala desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife) se pronuncia sobre la base imponible en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD de la transmisión de un bien inmueble en virtud de subasta judicial, con base en la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (entre otras, sentencia nº 584/2000, de 22 de mayo).

Así, se pone de relieve que «al ser la subasta pública un procedimiento de enajenación forzosa de los bienes o derechos del deudor que tiene por objeto lograr el mayor precio posible, para así pagar al acreedor ejecutante, cumple formalmente los requisitos de transparencia, publicidad, generalidad y libertad, propios del libre mercado, y determina que el precio de adjudicación sea el valor real verdadero de la adquisición del bien o derecho de que se trate, pues si cuando existe la completa certeza acerca de la veracidad del importe de la transmisión y de la normalidad de su formación, se impone la identificación de los conceptos "valor real" y "precio auténtico", hay que colegir que la intervención judicial en una adjudicación por subasta ha de ser considerada, como afirma la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 1996 (RJ 1996, 8303), garantía suficiente de la realidad del valor del bien así transmitido y de la innecesariedad, por tanto, de la comprobación administrativa de valores». En suma, añade el TEARC, según la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 1995, «el precio de adjudicación en las subastas públicas es, por imperio de la ley, el "valor real", que coincide en el caso con

el precio cierto o verdadero, que no es posible sustituirlo por otro distinto superior o inferior, fijado mediante comprobación administrativa o señalado por los peritos en la tasación propia del expediente de subasta». Este precio de adjudicación en la subasta judicial constituye la base imponible del ITPAJD.

6. Dación en pago de una vivienda por extinción de relación laboral sujeta y no exenta del ITPAJD

La resolución del TEARC (Las Palmas de Gran Canaria) nº 35/03785/2010, de 28 de enero, confirma la sujeción al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD de la adjudicación de una vivienda en pago de una deuda derivada de la extinción de un contrato laboral. Debido a la falta de liquidez de la empresa para satisfacer la deuda que tenía con el trabajador, procedió a entregarle la vivienda, quedando extinguido el crédito.

La Administración desestimó la petición de devolución del ingreso que acompañaba a la autoliquidación por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD presentada por el trabajador, al considerar la adjudicación en pago como una operación sujeta al impuesto puesto que se trata de «un negocio jurídico por el que el deudor cede o transfiere la propiedad o titularidad de unos bienes o derechos que el acreedor recibe a cambio de la cancelación de la deuda, produciendo los mismos efectos traslaticios que una compraventa en la que el crédito del adjudicatario viene a operar como precio de la misma». Es cierto que las indemnizaciones por despido o cese están exentas en el IRPF, pero no en el ITPAJD.

El Tribunal señala que, en efecto, la dación en pago se considera como transmisión patrimonial en el ITPAJD (artículo 7.2a del TRITPAJD), y que no se establece ninguna exención legal en el supuesto de deudas por indemnizaciones vinculadas al cese de la relación laboral. En este sentido, se explica que «para la norma por la que se regula este impuesto es indiferente cuál sea el origen de las deudas que se extinguen con la dación en pago de bienes, pudiendo observarse que las únicas entregas por indemnizaciones exentas de tributación en este impuesto son aquéllas que se satisfacen en dinero, de acuerdo con lo establecido en el artículo 45.I.B)4 del Texto Refundido del impuesto».

7. Tributación en el ITPAJD de una concesión administrativa

La resolución del TEARC (Las Palmas de Gran Canaria) nº 35/00248/2009, de 24 de enero, se refiere a la liquidación administrativa relativa a un contrato de gestión del servicio consistente en la conservación y vigilancia de los parques y jardines del término municipal. La regularización administrativa se fundamenta en que se trata de la gestión de un servicio público de competencia local en régimen de concesión, y como tal concesión, sujeta al ITPAJD; la cuota tributaria resulta de la aplicación del tipo de gravamen del 4 por ciento a la base imponible, determinada en función de la naturaleza de las obligaciones impuestas al

concesionario, aplicando al valor de los activos afectos a la concesión el 2 por ciento por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por ciento, y sin que pueda exceder del valor de dichos activos (artículos 11.1b y 13 del TRITPAJD).

En cuanto a la calificación jurídica de la figura contractual sometida a juicio del Tribunal, éste se opone a la tesis de la entidad recurrente, y mantiene que el contrato suscrito ha de ser calificado de concesión administrativa de gestión de servicio público (arts. 154 a 157 y cc. del Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, de Contratos de las Administraciones Públicas), y no de contrato de prestación de servicios (arts. 196.3 y cc. del Real Decreto Legislativo 2/2000). En este sentido, siguiendo a la doctrina mayoritaria, señala que una actividad constituye un servicio público cuando presenta ciertas características, entre las que destacan la pertenencia a una esfera de actuación de competencia administrativa, y la de satisfacción de necesidades generales, no así la gratuidad. En el contrato que se examina, a la entidad se le han otorgado facultades de gestión de un servicio que es público. De hecho, el contrato tiene por objeto «la encomienda de la gestión de un servicio público que se deduce no solo de la propia denominación de su objeto, sino también de las prestaciones a las que se obliga el contratista. Es decir, que nos encontramos ante la gestión indirecta de un servicio público y no, como entiende la entidad, ante un contrato cuyas prestaciones consisten en la ejecución de servicios de mantenimiento, conservación, limpieza o reparación en los que no existe relación con el público en general siendo únicamente beneficiaria la Administración pública contratante, puesto que los beneficiarios del servicio público son los ciudadanos.» En consecuencia, se dan todos los elementos necesarios para afirmar que el contrato se refiere a la gestión indirecta de servicios públicos en régimen de concesión.

Respecto a la tributación de este tipo de contratos, el TEARC añade que el Ayuntamiento, al celebrar el contrato y constituir el derecho a la gestión del servicio público no está actuando como un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial, de modo que la constitución de ese derecho no puede quedar sujeta al IGIC (artículo 4 de la Ley 20/1991). En cambio, está sujeta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, como constitución de concesión administrativa, según el artículo 7.1b del TRITPAJD.

En el mismo sentido se pronuncia el TEARC (Las Palmas de Gran Canaria) en la resolución nº 35/00252/2009, de 24 de enero, en relación con un contrato de gestión del servicio consistente en el mantenimiento integral de las playas y litorales del municipio, así como de gestión de los balnearios en las playas de mismo término municipal.

B) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

1. Donación por los cónyuges de bienes comunes a la sociedad conyugal exige la práctica de sendas liquidaciones en el ISD

Son varias las resoluciones del TEARC (Sala desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife) que anulan las liquidaciones administrativas dictadas en supuestos de donaciones efectuadas por cónyuges de bienes comunes a la sociedad conyugal, por tratarse de una única liquidación, en cada caso, en lugar de dos: resoluciones nº 38/2164/2008 y 38/311/2009 y acumulada 38/1327/2009, de 28 de enero, y resoluciones nº 38/3235/2008 y acumulada 38/3236/2008 y 38/3171/2008, de 25 de febrero.

El TEARC aplica la doctrina del Tribunal Supremo, recogida recientemente en la sentencia de 18 de febrero de 2009: «Es evidente, y no susceptible de discusión, que lo que se contempla en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, cuando se refiere a las donaciones, es el negocio jurídico de la donación, cuyo elemento preponderante es el ánimo de liberalidad de naturaleza claramente subjetiva, personal, abstracción hecha de la naturaleza de los bienes donados. Que el elemento subjetivo sea el relevante en la regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se infiere de lo siguiente: el negocio traslativo de donación requiere la existencia de dos personas, una que transmite (dona) y otra que recibe (o adquiere lo donado). Y tradicionalmente la tarifa aplicable depende del grado de parentesco entre el donante y el donatario. El parentesco es una relación entre personas físicas o individuos. No cabe parentesco con las personas jurídicas. No se es primo del Ayuntamiento, ni padre de una sociedad. La sociedad de gananciales no es una persona jurídica.» Ciertamente, «el patrimonio ganancial manifiesta un supuesto de comunidad de bienes; se trata de una especial comunidad, la propiedad en mano común. Lo que sucede en ella es que unos bienes o un patrimonio pertenecen en titularidad compartida a un conjunto de personas (en el caso del matrimonio, al esposo y la esposa). Dos sujetos son protagonistas de la titularidad de un patrimonio que, al carecer de personalidad jurídica, no es sujeto, sino objeto del derecho, del poder de dominación de los cotitulares.» El Tribunal insiste en que son el padre y la madre los donantes, y no la sociedad de gananciales la que tiene parentesco con los hijos donatarios. Son los dos cónyuges los transmitentes de unos bienes que, al transmitirse, dejan de ser gananciales, puesto que como consecuencia de la enajenación termina la indivisibilidad ganancial. Cada cónyuge dispone de su mitad ganancial, aunque la enajenación se hace de forma conjunta y coparticipada (la titularidad de los bienes gananciales no corresponde exclusivamente al marido ni tampoco exclusivamente a la mujer). Por esta razón, concluye el Tribunal, deben dictarse dos liquidaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

III. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Adquisición mediante escritura pública de un derecho de opción de compra sobre un inmueble es prestación de servicios sujeta al IGIC (no exenta por aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994) – posterior adquisición del inmueble

es entrega de bienes sujeta al IGIC (con posible aplicación de la exención del artículo 25)

La Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife se pronuncia, en la resolución nº JTS 144/2010, de 26 de enero de 2011, por un lado, sobre la tributación en el IGIC de la adquisición de un derecho de opción de compra sobre un inmueble, y de la posterior adquisición del local, y, por otro lado, sobre la posible aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 a estas operaciones.

Respecto de la opción de compra, la Junta advierte que «en virtud del contrato de opción *lato sensu*, una de las partes —concedente de la opción— atribuye a la otra —optante o beneficiario de la opción— un derecho de conformación jurídica que le permite decidir, dentro de un período de tiempo y de forma unilateral, acerca de la eficacia de otro contrato proyectado *ab initio* en sus elementos esenciales. En definitiva, estaríamos ante una promesa unilateral de contrato, toda vez que el consentimiento del optante es el único elemento decisorio para la eficacia del contrato proyectado y, por su parte, el concedente de la opción queda obligado, durante la vigencia del derecho de opción, a no celebrar contratos con terceros que sean incompatibles con el derecho del optante (en nuestro caso, a no vender la cosa a nadie); y, una vez ejercitada la opción (en nuestro caso, la opción de compra) por el beneficiario de la misma, se extingue-consuma el derecho de opción y nace-se perfecciona, automáticamente, el contrato proyectado (en nuestro caso, el contrato de compraventa), sin que el concedente de la opción pueda hacer nada para frustrar su efectividad.»

Importa subrayar, como se refleja en la resolución, que sólo una vez ejercitada la opción de compra se materializa la "transmisión del poder de disposición"; antes de ese momento no se produce ninguna "entrega de bienes", sino que únicamente se pacta un contrato de opción de compra, con independencia de que el propietario del local —único titular del poder de disposición— faculte a la entidad beneficiaria de la opción para que con anterioridad al ejercicio de la opción de compra ocupe el inmueble, pueda darlo en arrendamiento o hacer obras y reformas para su acondicionamiento. La Junta insiste en la necesidad de separar ambas operaciones: de una parte, la opción de compra, sujeta al IGIC como prestación de servicios, conforme al artículo 7 de la Ley 20/1991, y no exenta por aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994 (referido sólo a entregas e importaciones de bienes de inversión); de otra parte, la compraventa proyectada en el contrato de opción, sujeta al IGIC como entrega de un bien según los artículos 4.1 y 6.1 de la Ley, y susceptible de quedar exenta con base en el artículo 25, en caso de cumplirse los requisitos legales.

Para que exista una "entrega de bienes" sujeta al IGIC no es necesario que se transmita el pleno dominio de un inmueble, pero sí es preciso que se produzca la "transmisión del poder de disposición". Ésta no puede tener lugar en virtud del contrato de opción de compra, aunque se faculte a

ocupar el local, e incluso a arrendarlo, pues «para poder arrendar un inmueble es necesario ostentar sobre él un derecho de disfrute, pero no que se deba tener, sobre dicho inmueble, el poder de disposición. Baste pensar en la posibilidad de subarrendar un inmueble que puede ostentar un arrendatario, siendo así que no por ello el arrendamiento constituye una "entrega de bienes" a efectos del IGIC —los arrendamientos de bienes, con o sin opción de compra, son prestaciones de servicios ex artículo 7.2.2º de la Ley 20/1991.»

IV. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL REGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS que afectan al IGIC y al ITPAJD (norma de exención del artículo 25)

A) Inversión en ciertos activos inmateriales posible a partir de 1 de enero de 2007

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional nº 35/00567/2010, de 31 de marzo, pone de manifiesto que la gran novedad del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente desde el 1 de enero de 2007 (redacción dada por el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre) consiste en permitir, por primera vez, que la inversión se haga en determinados activos inmateriales, con las condiciones especificadas en el precepto. Entre estos activos inmateriales se encuentran las concesiones administrativas.

Así, la desestimación de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el contribuyente contra la liquidación administrativa basada en la inaplicabilidad del artículo 25 a la adquisición de un bien incorporal que no tiene la condición de bien de inversión, se explica porque la escritura de compraventa del derecho real de uso y disfrute temporal, por el plazo de la concesión, de ciertas fincas, tiene fecha de 1 de diciembre de 2006.

RESUMEN DE RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS QUE AFECTAN AL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA (De enero a abril de 2011)

Roque Florido Caño

Inspector de Hacienda del Estado

El presente artículo se propone como objeto recoger de forma resumida las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos, Central (TEAC) y Regionales (TEAR), que, evacuadas en el período identificado en la cabecera, se refieran a reclamaciones ante los mismos presentadas, en cuanto conciernan al Régimen Económico y Fiscal (REF) de Canarias y siempre que puedan incardinarse dentro del ámbito de la imposición directa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF-, Impuesto sobre Sociedades –IS- e Impuesto sobre la Renta de no Residentes –IRNR-).

Como viene siendo habitual el artículo se estructura identificando la figura del REF a que cada resolución se refiere, y, dentro de cada figura, el concreto elemento de la misma examinado. Por lo demás, se resaltarán aquellas resoluciones que, por novedosas o especialmente didácticas o ilustrativas, resulten, a juicio del autor, más interesantes, procurando, en la medida de lo posible, evitar la reiteración innecesaria que supondría la repetición de criterios consolidados y de sobra conocidos, así como, finalmente, llegado el caso, se pedirá permiso al lector para realizar determinados comentarios sobre algún aspecto concreto, en el buen entender que tal aportación corresponderá exclusivamente a una opinión a título personal del autor. Asimismo, ha de añadirse que puede ocurrir que se incluyan resoluciones cuya fecha sea anterior al período identificado en la cabecera de cada artículo. Esto sucederá cuando, habida cuenta la tardanza del autor en allegar al conocimiento de las mismas, su relevancia aconseje la inclusión pese a su carácter extemporáneo.

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Dentro de las resoluciones que versen sobre la reserva para inversiones en Canarias (RIC) se distinguirán aquellas que apliquen la normativa vigente a partir del 01 de enero de 2007, de las que se refieran a la regulación de esta figura existente con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre, -que recoge la mencionada nueva ordenación de la RIC-.

En este número todas resoluciones se refieren a períodos impositivos iniciados con anterioridad al 01 de enero de 2007, por lo que son dictadas por los Tribunales Económico Administrativos aplicando la redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994 vigente con carácter previo a la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2006.

RIC vigente con anterioridad al 01 de enero de 2007

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

RIC. Aspectos procedimentales. Regularización en vía de inspección de la dotación a partir de beneficio no apto con previa regulación por el sujeto pasivo de la materialización

- TEAC. RG 2305/09. Resolución de reclamación económico administrativa en única instancia. Fecha 30 de septiembre de 2010

El Tribunal Económico Central, en la resolución que ahora nos ocupa, reitera su doctrina sentada en resoluciones tales como la RG 2305/09 de 23 de mayo de 2009 (nº 33 de la revista en esta misma sección), así como en la RG 3754/04 y RG 3758/04, de 8 de noviembre de 2006, en el sentido de indicar que si la Inspección no admite la reducción en concepto de RIC aplicada en un determinado ejercicio, al no haber considerado apto para la reserva el beneficio a partir del cual se efectúa su dotación, pero al mismo tiempo (es decir, al tiempo de iniciarse las actuaciones inspectoras) esa misma (o parte) de la reserva ya había sido regularizada por el sujeto pasivo en el ejercicio en que vencía el plazo máximo de materialización (por haber incumplido la obligación de inversión), la Inspección a la hora de no admitir la reducción por RIC debe tener en cuenta (o sea, descontar o imputar) el ingreso (la regularización de la reserva) derivado de la falta de materialización efectuado por el propio sujeto pasivo. Y ello aunque las actuaciones inspectoras no se extiendan al ejercicio en que venza el plazo de materialización y sin que la Inspección pueda ampararse en que el incumplimiento lo es de la dotación misma y no de la ausencia de materialización por lo que es el sujeto pasivo el que debía haber instado la rectificación de la autoliquidación del ejercicio en que regularizó.

RIC. Materialización de la reserva y mantenimiento de las inversiones. ¿Requisitos de comprobación sucesiva e independiente?

- Reclamación RG 2525/10 y 2526/10. Resolución del TEAC de recurso de alzadas acumulados interpuestos por el interesado y por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, de fecha 13 de abril de 2011

En el nº 33 de la revista en esta misma sección nos planteábamos la misma pregunta: ¿es posible regularizar la RIC por falta de mantenimiento de las inversiones si no ha existido una previa materialización válida y el ejercicio en que vencía el plazo de materialización se halla

prescrito?. Nos hacíamos esta pregunta a colación de la resolución de la reclamación nº 35/03291/2009 dictada en primera instancia por TEAR de Canarias en Las Palmas en fecha 30 de diciembre de 2010. En el pasado número de la revista decíamos que el criterio reiterado del TEAR (Las Palmas) en este punto parecía ser que si la Inspección comprueba y constata el incumplimiento previo del requisito de materialización en un ejercicio que está prescrito ya no podrá regularizar -en el ejercicio objeto de comprobación e investigación- el incumplimiento del sucesivo requisito de mantenimiento. Más en concreto, la postura dominante de la vía económico administrativa en Las Palmas parece ser que sólo cuando ni la Inspección ni el propio obligado tributario hayan comprobado/probado la falta de materialización en un ejercicio prescrito podrá regularizarse por incumplimiento del requisito de mantenimiento. (Para mayor detalle nos remitimos al aludido nº 33 de la revista).

Pues bien, la resolución del TEAC que ahora nos ocupa incide en este tema y lo hace, precisamente, con motivo de un recurso del alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección contra una resolución del TEAR de Canarias en Las Palmas que estima una reclamación económico administrativa con los fundamentos expuestos en el párrafo anterior.

Los hechos versan sobre una regularización por incumplimiento del requisito de mantenimiento al haberse vendido antes de cinco años unos inmuebles que sirvieron para materialización de la RIC. El TEAR de Canarias en Las Palmas estima la reclamación presentada y anula la liquidación girada por la Inspección señalando que, al haberse comprobado por la propia Inspección que los inmuebles no formaron nunca parte del inmovilizado afecto a una explotación económica, no es posible verificar el cumplimiento del mantenimiento que exige ab initio que la materialización sea válida. Disconforme con esta resolución del TEAR, el Director de Departamento de Inspección interpone recurso de alzada ante el TEAC. Finalmente el Tribunal Central estima este recurso y anula la resolución del TEAR impugnada. Hace suyo el TEAC el criterio del Director del Departamento cuando sostiene que el disfrute del beneficio fiscal en que consiste la RIC conlleva una serie de fases concatenadas y sucesivas: la dotación, su materialización mediante la efectiva inversión y el mantenimiento de la inversión durante cierto plazo, estando cada una de estas fases sujeta al cumplimiento de una serie de obligaciones y requisitos. Que al estar prescrito el ejercicio en que se materializó (incorrectamente) la RIC objeto de comprobación administrativa cuando se inició el procedimiento inspector, la autoliquidación en que debió autoregularizarse la RIC por incumplimiento de la obligación de materialización resulta definitiva e inatacable, pero que tal hecho no impide la comprobación y regularización del requisito de mantenimiento, requisito que, desde luego, resulta incumplido en el ejercicio en que se enajenan los inmuebles. La prescripción es un instituto derivado del principio de seguridad jurídica garantizado por el artículo 9.3 de la Constitución. Por tanto, la materialización debe quedar firme y cabe exigir el

cumplimiento del subsiguiente requisito de mantenimiento de la inversión. Así pues, no habiéndose regularizado voluntariamente por falta de adecuada materialización, y siendo firme la declaración impositiva en que se debió efectuar tal autoregularización por prescripción de la acción liquidatoria de la Administración cuando se inició el procedimiento inspector, se ha asumido en firme el compromiso de mantenimiento de la inversión materializada (si bien, incorrectamente), por lo que es procedente regularizar la RIC al incumplirse el referido requisito de mantenimiento como consecuencia haberse enajenado antes de plazo los inmuebles en que se materializó (incorrectamente) la reserva.

De esta resolución, ciertamente aclaratoria, surge sin embargo un nuevo interrogante. ¿Qué sucedería si en lugar de materializar incorrectamente no se hubiera materializado en absoluto?. ¿Cabe aún regularizar por falta de mantenimiento de algo que ni siquiera llegó a existir?. En mi opinión, así debe ser. Puede y debe regularizarse por falta de mantenimiento pese a que se compruebe que no se materializó en nada y a que el ejercicio en que vencía el plazo de materialización se encuentre prescrito. Esto debe ser así por cuanto no se puede hacer de mejor condición al incumplidor absoluto que al que materializa si bien inadecuadamente, amén de que los fundamentos jurídicos son los mismos en ambos casos. Si el sujeto pasivo no autoregulariza por falta de materialización y el ejercicio en que debió hacerlo se halla prescrito, la prescripción consolida la pendencia de la situación y la falta de regularización voluntaria conlleva la asunción del compromiso de mantenimiento de la inversión. Dejamos en este punto la cuestión, pues habremos de retomarla de nuevo al tratar las resoluciones del TEAR.

RIC. Dotación: arrendamiento de inmuebles. Requisitos de local y empleado. Mínimo imprescindible pero no suficiente

- TEAC. RG 2467/09. Resolución de recurso ordinario de alzada interpuesto por el interesado. Fecha 26 de octubre de 2010

En el número anterior de la revista decíamos que los tan traídos <<local exclusivo>> y <<persona empleada>> para el arrendamiento de inmuebles, aunque resulte difícil de creer, siguen presentado sombras y controversias. Parece pacífico que los mencionados requisitos objetivos representan una presunción iuris tantum que admite prueba en contrario, de modo que, aunque se cumplan tales requisitos formalmente, si -por su número- los inmuebles no requieren una carga o volumen de trabajo que justifique aquella infraestructura mínima, el arrendamiento no merecerá la consideración de actividad económica. Ahora bien, ¿la presunción cede también en el sentido inverso?. Con esto quiero decir que si el numero de inmuebles es muy elevado pero falta uno de los requisitos objetivos (piénsese, por ejemplo, en un empresa que alquila decenas de inmuebles pero que comparte local, de modo que la oficina no se destina en exclusiva a la gestión del alquiler), ¿cabría entender que la carga de trabajo otorga naturaleza económica al arrendamiento de inmuebles?. En el número anterior de la revista (a la hora de

reseñar la resolución del TEAC de la reclamación RG 00-03743-08 de 30 de junio de 2010) apuntábamos que el Central dejaba pasar la oportunidad de pronunciarse con rotundidad sobre la cuestión. Pues bien, el TEAC, en la resolución ahora reseñada, si bien incidentalmente (pues la controversia tampoco versa exactamente sobre el carácter de la presunción mencionada), si aborda la materia en términos rotundos. Afirma el Tribunal Central lo siguiente: *<<Además de la literalidad del precepto trascrito satisface la finalidad perseguida por el legislador, que no es otra que establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles, pueda entenderse como una actividad empresarial; requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter exigiendo, a partir de esta premisa, la presencia de local exclusivo y empleado a jornada completa para aceptar que el arrendamiento de inmuebles es una actividad económica,* ***sin dar pie a que se subsane su ausencia por la prueba de otros hechos***>>.

RIC. Beneficio apto para la dotación. Concepto de promoción inmobiliaria. Junta de Compensación

- TEAC. RG 3913-09. Resolución de recurso de alzada interpuesto por el interesado. Fecha 26 de octubre de 2010

El Tribunal Central confirma que la parcela adjudicada resultante de la aportación de un terreno a una Junta de Compensación de carácter no fiduciario es el resultado de una promoción acometida por la Junta, pero nunca por el aportante. Es decir, el mero pago de derramas a la Junta no fiduciaria no convierte a los partícipes en promotores inmobiliarios. En consecuencia, la renta obtenida por la enajenación de la parcela urbanizada en el seño de la Junta no derivará de una actividad de promoción inmobiliaria sino de una mera compraventa de inmuebles que no merece la calificación de empresarial y, por ende, no es apta para la dotación de la RIC.

Lógicamente, el problema está en las rentas derivadas de la venta de parcelas resultantes de la previa aportación de terrenos a Juntas de Compensación de carácter fiduciario, respecto de las cuales el TEAR de Canarias (Las Palmas) ha admitido su aptitud para la RIC.

TRIBUBAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

RIC. Materialización. Construcción de inmuebles destinados al arrendamiento. Concepto de activos simples

- Reclamación nº 38/1.931/07. Resolución en única instancia del TEAR de Canarias, Sala Desconcentrada de SC de Tenerife, de fecha 25 de febrero de 2011

Esta resolución, en mi opinión, encierra una importancia práctica considerable pues versa sobre un tema que viene siendo objeto de elevada litigiosidad y cuyos contornos, en la doctrina emanada de la vía

económica administrativa están aún pendientes de perfilarse con precisión y se van delimitando poco a poco. Por eso cada resolución es importante. Me refiero a los llamados <<activos simples>> y, dentro de estos, a los inmuebles destinados al arrendamiento.

La resolución que ahora reseñamos estima la reclamación interpuesta, con anulación de la liquidación impugnada, al entender –al contrario que la Inspección- válidamente materializada la reserva objeto de comprobación. Los hechos versan sobre una reserva que se materializa mediante el traspaso al inmovilizado de una serie de apartamentos (diecisiete) promovidos por una promotora, que cambian de afectación ya que pasan a destinarse -en lugar de a su venta- al arrendamiento y que se alquilan de forma sucesiva aunque una vez superado fin del plazo máximo de materialización. La construcción de los apartamentos finaliza poco antes del vencimiento del plazo para la materialización, la licencia de ocupación se obtiene en el mes de enero siguiente al vencimiento de dicho plazo, en febrero se alquila un apartamento y a partir de ahí y en un lapso de unos dos años se van arrendando sucesivamente los siguientes.

El TEAR, reproduce la doctrina del TEAC y también de la Audiencia Nacional sobre la materialización en los denominados <<activos simples>>, si bien para concluir que del expediente se deduce que el sujeto pasivo no ha invertido en este tipo de bienes (es decir, en activos simples), pues no tienen esta consideración la inversión en los apartamentos de un edificio construido por el propio sujeto pasivo con destino a su arrendamiento. También -según deduce el TEAR- dicha inversión, en su conjunto, no ha sufrida demora debido al inversor y la sufrida lo fue por la índole de la propia inversión. Entiende el Tribunal que dentro del plazo legal la inversión se inició y continuó desarrollándose, produciéndose su incorporación ulteriormente a la actividad empresarial y existiendo, según se infiere del expediente, una intención seria confirmada por elementos objetivos de materializar la reserva dentro del plazo que marca la norma.

Cabe recordar que se entiende por <<activos simples>> aquellos que son susceptibles de entrar en funcionamiento de manera inmediata a su adquisición. A esta categoría pertenecerían los inmuebles destinados al alquiler. En este caso, al termino del plazo legal, según entiende la doctrina del TEAC (ver nº 33 de la revista en esta misma sección), los activos simples deben haber entrado efectivamente en funcionamiento (TEAC, RG 4305/09, de 07/04/2010, número 32 de la revista; TEAC. RG 8089/08 y 0716/09, de 30/09/2010). Queda aún por dilucidar qué debe entenderse por <<entrada en funcionamiento>>, si hallarse en condiciones de producir ingresos con regularidad o bien producirlos de facto de manera efectiva. Mi opinión, meramente personal, se decanta a favor de esta segunda interpretación por cuanto de la norma contable se infiere que debe reputarse como situaciones distintas hallarse en <<condiciones de funcionamiento>> (que es cuando un activo se halla en condiciones de contribuir a producir ingresos con regularidad, lo que en el caso de inmuebles destinados a su arrendamiento exigiría que sean

susceptibles de ser alquilados de inmediato y ofertados debidamente para ello), por un lado, y, por el otro, encontrarse en <<funcionamiento>> efectivo (que, a sensu contrario, será cuando produce los ingresos realmente, lo cual en el caso de los referidos inmuebles implicaría su arrendamiento efectivo). Sobre este tema volveremos más adelante al resumir otra resolución.

En el caso que ahora nos ocupa, el Tribunal Regional, en definitiva, excluye de los activos simples los inmuebles destinados al arrendamiento cuando son promovidos por el propio sujeto pasivo. Nos hallaríamos así ante inversiones complejas respecto de las cuales, y siguiendo la doctrina del TEAC (ver RG 8089/08 y 0716/09, de 30 de septiembre de 2010, nº 33 de la revista), la entrada en funcionamiento –a condición de que la inversión se haya acometido en plazo- puede acontecer ulteriormente siempre y cuando se den las condiciones siguientes: (1) que la incorporación al proceso productivo, a la actividad empresarial, se produzca dentro de un proceso ininterrumpido de actuaciones tendentes a tal fin, (2) que exista una intención seria en aquel sentido, confirmada por elementos objetivos (programa de inversiones, adquisiciones de bienes y servicios correspondientes al mismo ...) y (3) que, en cualquier caso, las sucesivas inversiones se efectúen sin solución de continuidad ni interrupciones anómalas, de tal manera que la duración del proceso inversor no sobrepase el plazo que por su naturaleza le corresponde y esto, incluso, en los casos en que la entrada en funcionamiento no pueda llevarse a cabo por causas totalmente ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, tal y como la moratoria turística canaria.

En la resolución que ahora nos ocupa el TEAR, Sala Desconcentrada de SC de Tenerife, confirma una postura que ya apuntaba en la resolución de la Reclamación nº 38/1.300/2007 y desglosada 38/3.350/07, de fecha 5 de noviembre de 2010 (nº 33 de la revista).

Es evidente que un inmueble promovido por el obligado tributario, por mucho que vaya a destinarse al alquiler, no es un activo simple. Sin embargo, cabe preguntarse si, una vez finalizada la construcción, merece otra consideración distinta que cualquier otra inversión en inmuebles para arrendar. O mejor dicho, si no estamos ante un activo simple, nos hallaremos, como antes apuntábamos, frente a una inversión compleja y habremos de aplicar, pues, la doctrina del TEAC para este tipo de inversiones. Y es aquí donde surge, en mi opinión particular, alguna duda al poner en relación la resolución del TEAR ahora reseñada con la mencionada doctrina del Central. Si, como decimos, la doctrina del Tribunal Central exige que la demora en la entrada en funcionamiento de las inversiones complejas derive de la naturaleza misma del proceso inversor, con exclusión de cualquier otra causa, por mucho que ésta sea totalmente ajena a la voluntad del sujeto pasivo (y pone para ello un ejemplo tan claro como es el de la moratoria turística canaria), ¿podría admitirse como motivo que amparara la demora en la entrada en funcionamiento el no encontrar inquilinos en el mercado para los inmuebles destinados al alquiler?. (Todo ello bajo la premisa –que no está aún clara ni es pacífica- de que la entrada en funcionamiento exige no sólo la puesta en el mercado de alquiler sino además el arrendamiento efectivo). Es evidente que desde que los inmuebles se hallan ofrecidos en arrendamiento son susceptibles de entrar en funcionamiento (es decir, de ser alquilados) de manera inmediata y, si no lo son, la falta de entrada en funcionamiento efectivo

obedecerá a una causa ajena a la voluntad del sujeto pasivo (no encontrar inquilino que acepte la oferta) pero no a la naturaleza de la inversión misma, como requiere la doctrina del TEAC. Si la demora no se admite en el caso de la moratoria turística ¿por qué habría de serlo en el caso de las circunstancias adversas del mercado de alquiler?. ¿Acaso la finalidad misma del incentivo fiscal derivado de la RIC no exigiría que el ahorro fiscal tuviera como contrapartida que las condiciones se acomodaran a las circunstancias del mercado inmobiliario de modo que se ofreciera el precio que estaría dispuesta a pagar la demanda?. Conforme a lo expuesto, si se invierte en inmuebles ya construidos (activos simples) se exige la entrada en funcionamiento inmediato. En cambio, de promover la construcción de los mismos ¿cabría permitir una demora indeterminada para su alquiler?. Todo ello en el buen entender que lo expuesto no es más que una opinión particular de quien les habla, sin olvidar la superior y mejor interpretación de la norma que debe predicarse de los Tribunales Económico Administrativos y teniendo presente de que nos hallamos ante un tema que, como decimos, se halla en proceso de construcción doctrinal. Hechas todas estas cautelas, repito que en mi opinión cabría predicar la demora respecto al proceso de construcción pero no de alquiler en sí, por cuanto el TEAC condiciona la mencionada demora a la naturaleza del proceso inversor al margen de cualquier otra circunstancia, por mucho que ésta sea ajena a la voluntad o poder de decisión del sujeto pasivo. Podría añadirse también que parece acomodarse mejor a la finalidad y espíritu de la ley que quien invierte en lo que se llama vulgarmente <<ladrillo>> (es decir, en inmuebles para destinarlos a su arrendamiento) debería asumir que, si decide acogerse a la exención fiscal, aquellos habrán de hallarse arrendados en plazo, y para ello debe adoptar una actitud diligente tanto en cuanto a la búsqueda de arrendatarios como al precio ofrecido, lo que pondría de manifiesto la intención seria de poner un bien en el mercado. (Todo ello sin olvidar una evidencia social cual es la que, al menos de facto, la situación no difiere mucho de quien se labra un patrimonio inmobiliario con los ahorros derivados de su trabajo personal. Es decir, de quien ahorra invirtiendo los fondos en inmuebles a la espera de transmitirlos a generaciones futuras y a ir obteniendo mientras tanto unas rentas o de quien invierte en lugar de en activos o colocaciones financieras en inmuebles con la intención de obtener una rentabilidad de ahorros ociosos. ¿No serían estas conductas, respectivamente, meras manifestaciones de labrarse un patrimonio familiar o de obtener rentabilidades qué en nada difieren de las financieras?). A lo anterior se une una circunstancia adicional derivada de la indeterminación e inseguridad jurídica a la que podría conducir la tesis contraria. Si la satisfacción del requisito de materialización depende de que se encuentre o no inquilino, ¿cuál es el plazo de demora admisible o razonable?. ¿Un mes, varios meses, un año o, como la situación económica no invita al optimismo, muchos años o aun sine die, sin fecha alguna para alquilar los inmuebles?.

RIC. Materialización. Concepto de activo usado. Concepto de activos simples

- Reclamación nº 38/02943/2007 y acumuladas 38/02944/2007 y 38/02945/2007 y desglosadas 38/02989/2007 y 38/02990/2007. Resolución en única instancia del TEAR de Canarias, Sala Desconcentrada de SC de Tenerife, de fecha 28 de enero de 2011

Destacamos esta resolución en lo que incide en dos conceptos importantes a los efectos de la RIC. El de <<activos usados>> y el del <<activos simples>>.

En cuanto a los <<activos usados>> -en cuanto contrapuestos a <<nuevos>>- el TEAR recuerda su criterio al respecto. Señala el TEAR, en síntesis, que no puede asimilarse la condición de usado únicamente al hecho de haberse utilizado el bien previamente a su adquisición. Señala el TEAR que <<*resulta necesario señalar que la acepción activos fijos usados que contempla la Ley 19/1994 citada, no sólo hace referencia a aquellos bienes que han sufrido un desgaste natural por el uso (en el caso de inmuebles, locales o viviendas, el deterioro que sufrieran por su ocupación fruto de una explotación empresarial) sino que además tiene otra acepción diferente y más amplia, en el sentido de que son también activos usados aquellos bienes que han sido "usados" o utilizados por su propietario, en el ejercicio de su actividad económica, aun cuando, como en el caso que nos ocupa, los inmuebles en sí no hayan llegado nunca a explotarse y, por tanto, a ocuparse (circunstancia ésta última que no ha sido probada por la reclamante). Ello es perfectamente congruente con la exigencia que la Ley 19/1994 hace en cuanto a la acreditación de que los activos fijos usados no puedan haberse beneficiado anteriormente del régimen del beneficio fiscal que supone la misma reserva, frente a la ausencia de tal requisito si se trata de activos fijos nuevos. En otras palabras: si un empresario o sociedad se acoge a la reserva y, sin utilizar –en el sentido que parece darle la reclamante- el activo en que materializó, lo transmite a un tercero, éste también podría gozar de dicho beneficio, de lo que se derivaría que un mismo bien podría a través de sucesivas transmisiones gozar de este beneficio fiscal. Ello supondría una desigualdad evidente entre los activos fijos nuevos y usados (según la acepción que le otorga el sujeto pasivo) a los efectos del disfrute del mecanismo de la reserva respecto de los bienes mencionados*>>. (En el mismo sentido, reclamación nº 38/2063/00, de 20 de febrero de 2002).

Sin ánimo de profundizar en la materia, acaso el TEAR esté aludiendo a que sólo merecen la calificación de activos nuevos aquellos que suponen un aumento del capital fijo de la economía.

Respecto del concepto de <<activos simples>>, y más en concreto, sobre los inmuebles destinados al arrendamiento, el TEAR señala que <<*si bien es cierto que la entrada en funcionamiento del inmueble, tal y como sostiene el reclamante, no debe identificarse necesariamente con el momento del alquiler efectivo del mismo, sino con su ofrecimiento en el mercado de alquiler, lo cierto es que la entidad recurrente no aporta prueba alguna de haber ofrecido el inmueble al alquiler desde el momento en que finalizó el plazo de materialización de la RIC, ya sea mediante anuncios en periódicos, ya sea mediante contratos con agencias inmobiliarias etc.*>>.

El TEAR se refiere a este tema incidentalmente. Ello no obstante, la resolución reseñada

declara expresamente que la entrada en funcionamiento efectivo de los inmuebles destinados al alquiler depende no de su arrendamiento sino de su mero ofrecimiento para tal fin. Antes apuntábamos que, dentro de la materia que versa sobre los <<activos simples>>, un aspecto fundamental y que (según entiendo) no está totalmente perfilado, o mejor dicho, sobre el que no existe doctrina consolidada, es el que se refiere a la <<entrada en funcionamiento>> Como dije, mi opinión meramente personal (sustentada en la norma contable, así como en la finalidad del incentivo que persigue la RIC y en razones de seguridad jurídica) es que habría que hacer coincidir la entrada en funcionamiento con la fecha del arrendamiento efectivo. Sin embargo, no es esto precisamente lo que parece entender la Sala del TEAR en la resolución ahora reseñada. En cualquier caso, de llegar a consolidarse en vía económico administrativa la tesis enunciada por esta resolución lo que cabría exigir en el caso de los inmuebles destinados a su alquiler es que, al fin del plazo de materialización, se pruebe que se desplegó una actividad diligente y activa para lograr arrendarlos sin demora alguna. (Para mayor reflexión al respecto me remito al número anterior de la revista en esta misma sección).

RIC. Requisitos formales. Prueba de dotación contable. Autoliquidación extemporánea e incumplimiento de plazos mercantiles para legalización y depósito

- Reclamación nº 38/2.039/07. Resolución dictada en única instancia por TEAR de Canarias en fecha 25 de enero de 2011

  Las circunstancias son las siguientes:

  - Se presenta autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades de 2001 practicando reducción en la base imponible en concepto de RIC.
  - La autoliquidación se presenta extemporáneamente el 20 de agosto de 2002. (Es decir, poco menos de un mes después de expirado el plazo para su presentación).
  - Los libros contables no se encuentran legalizados.
  - Las cuentas anuales presentan como fecha de aprobación de las mismas el 29 de marzo de 2002, pero fueron presentadas en el Registro Mercantil el 31 de julio de 2002 (por tanto, fuera del plazo que marca la norma mercantil) siendo rechazadas. Finalmente las cuentas son inscritas el 25 de noviembre de 2002.
  - En la Memoria no se hace mención alguna a la dotación de la reserva para inversiones en Canarias.

  Estos son los hechos que se desprenden del texto de la resolución. La Inspección regularizó la reducción practicada al no entender probada la dotación de la reserva con carácter previo a la presentación declaración. Según interpreto los antecedentes de hecho que figuran en la resolución reseñada, la falta de prueba suficiente a juicio de la Inspección de los Tributos trae causa de que, habida cuenta el rechazo de la primera solicitud de depósito, la fecha a tener en cuenta es la segunda, es decir, el 25 de noviembre de 2002.

  El TEAR confirma el acto administrativo impugnado. Señala el TEAR que, en

supuestos como el expuesto (extemporaneidad de en la presentación de la autoliquidación y del depósito de cuentas), es al sujeto pasivo al que le corresponde la prueba de que la dotación contable de la reserva fue realizada en tiempo y forma, cosa que –según entiende- no ha sucedido en el expediente analizado. Apoya su resolución el TEAR en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de junio de 2006, resolución en la cual el Central afirma expresamente que ***<<este Tribunal considera que no se trata simplemente de unos requisitos meramente formales; sino que es presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados y en ella se contemple la dotación de la reserva y todo ello dentro del plazo que marca la normativa mercantil>>***. (Cabe añadir que la citada resolución del TEAC ha sido confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 2 de junio de 2008, sentencia la cual declara que *<<se trata de un presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados y la dotación de la RIC dentro del plazo que marca la normativa>>* -normativa mercantil, hay que entender-).

No se le habrá escapado al lector que la Sala Desconcentrada del Tribunal Regional parece dar un paso más allá respecto de lo afirmado por la propia Inspección en la liquidación impugnada. Quiero decir que, a diferencia de lo que viene manteniendo el TEAR de Las Palmas, la Sala de SC de Tenerife parece hacer suyo el criterio de expresado por el TEAC de que, en caso de autoliquidaciones extemporáneas, no basta con que se pruebe que la dotación de la reserva fue previa a la presentación de la declaración sino que es necesario también que tal dotación se efectúe en tiempo y forma mercantil.

El tema de la dotación de la reserva (que, en la práctica, debería llamarse de <<prueba>> de la dotación de la reserva) es otro en los que, de nuevo, el camino hacia lo que podría llamarse un criterio pacífico o definitivo se está mostrando plagado de obstáculos, esperamos que no insalvables. Con ánimo de una breve síntesis, y a título de reflexión meramente personal, podemos decir que la situación es la que se expone a continuación:

-La presentación de la autoliquidación en plazo lleva consigo la presunción de la dotación de la RIC también en plazo.

-La presunción anterior admite prueba en contrario, que será cargo en todo caso de la Administración tributaria. De este modo si se probara por cualquier medio de prueba admitido en Derecho que la dotación de la resera se efectuó con posterioridad a la presentación de la autoliquidación "temporánea", la RIC devendría improcedente. (Estos son supuestos poco frecuentes en la práctica pero haberlos –como se dice de las meigas- hailos. Sería el caso, por ejemplo, de un certificado de los administradores donde constara como fecha de distribución del resultado una posterior a la de la presentación de la declaración).

-Puede tenerse también por criterio pacífico que, en caso de que la autoliquidación sea extemporánea, la prueba de la adecuada dotación contable de la reserva pesa sobre el contribuyente. En este caso el contribuyente deberá probar que, en fecha no posterior a la presentación de la autoliquidación, la dotación de la RIC ya se había

efectuado. Los medios de prueba usuales serán la legalización de los libros a posteriori, el certificado de los administradores sobre el acuerdo de la Junta de distribución de resultados con firma legitimada notarialmente, el libro de actas legalizado o el depósito de las cuentas en el Registro Mercantil, todo ello, claro ésta, en fecha previa o a lo sumo coincidente a la de presentación de la autoliquidación extemporánea.

-Llegados a este punto, resta una última cuestión por definir, que es la que se está mostrando polémica. A saber, si basta con que la dotación sea previa a la presentación de la autoliquidación extemporánea o bien si resulta necesario que, además de lo anterior, dicha dotación se efectúe en el plazo que marca la normativa mercantil.

A favor de la primera postura (es decir, que es suficiente que la dotación sea previa a la autoliquidación extemporánea aunque aquella dotación también lo sea –extemporánea- mercantilmente) se ha pronunciado el TEAR de Canarias, sede de Las Palmas, en varias resoluciones (verbi gracia, reclamación nº 35/00150/2009 de 29 de enero de 2010 y reclamación nº 35/00313/2009 de 30 de marzo de 2010).

En cambio, a favor de la segunda (esto es, que la dotación contable no sólo tiene que ser previa a la presentación de la autoliquidación extemporánea sino que también debe efectuarse en plazo mercantil) se decanta el TEAC en la resolución antes mencionada (resolución de fecha 29 de junio de 2006, nº de reclamación 00/4414/2004).

Pues bien, de la resolución que ahora reseñamos parece inferirse que la Sala Desconcentrada en SC de Tenerife del TEAR Canarias se decanta por la tesis contenida en la resolución del TEAC arriba reherida, por cuanto se remite a la misma expresamente. En definitiva, la sala Desconcentrada del TEAR afirma que debe probarse la dotación de la RIC en tiempo y forma. Habida cuenta la remisión a la resolución del Tribunal Central de 29/06/2006, cabe deducir que el TEAR, lógicamente, está penando en el tiempo y forma mercantil. En conclusión, debe probarse –por algún medio de prueba que haga fe de la fecha frente a terceros- que la dotación se efectuó dentro de los seis primeros meses del ejercicio siguiente a aquel en que se obtuvo el beneficio ya que éste es el plazo de que dispone la Junta de socios para decidir sobre la aplicación del resultado.

Continuamente estamos insistiendo que debe probarse que la RIC se dotó en tiempo y forma mercantil. Pero ¿qué debe entenderse por dotación?. Hasta donde conoce quien suscribe, los órganos gestores encargados de la aplicación de los tributos vienen entendiendo que la dotación no se refiere, esencialmente, al apunte correspondiente en el Libro Diario. Este asiento no es más que el reflejo de un hecho económico y jurídico subyacente cual es el acuerdo de la Junta de Socios de distribuir el resultado del ejercicio anterior con dotación a la reserva. Este es el momento en que se asume el compromiso de inversión correlativo al ahorro fiscal asociado a la RIC, compromiso que, según la tesis que venimos enunciando, no puede resultar arbitrario o sine die sino que ha de tener un plazo marcado para su asunción, esto es, el plazo mercantil del que disponen los socios para decidir sobre la aplicación del resultado. La reducción de la base imponible no es más que una incidencia o fase de un proyecto de inversión que se ha propuesto realizar la sociedad, entre otros motivos

-pero singularmente- por la fiscalidad favorable, de modo que tal proyecto deja de ser un mero proyecto para alcanzar la naturaleza de compromiso. Así pues, en el caso de autoliquidaciones extemporáneas, el sujeto pasivo deberá acreditar por algún medio admitido en Derecho que haga prueba de la fecha frente a terceros que se ha adoptado el mencionado acuerdo de dotación en tiempo y forma mercantil. Se me ocurre que la prueba más normal será el acuerdo de los administradores con firma legitimada notarialmente sobre la aplicación del resultado dentro de los seis primeros meses del ejercicio o el depósito de las cuentas dentro del mes siguiente a dicho acuerdo de distribución del resultado adoptado dentro de plazo. Como dice el propio Tribunal Central en la resolución de 29 de junio de 2006 *<<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 de la reserva en cualquier momento que le pareciese oportuno, retroactivamente respecto a ejercicios anteriores, sin haber presentado en su momento el compromiso a que hacía referencia el Tribunal Superior de Justicia ni su reflejo en la base imponible del Impuesto declarado en plazo>>*.

- Reclamación nº 38700463/2008. Resolución en única instancia del TEAR de Canarias, Sala Desconcentrada de SC de Tenerife, de fecha 30 de marzo de 2011

Como acabábamos de decir, parece existir una discrepancia de criterio entre el TEAR de Canarias en Las Palmas y su Sala desconcentrada en SC de Tenerife. El primero parece considerar que basta la prueba de que existe una dotación contable previa a la presentación de la autoliquidación extemporánea, mientras que la segunda (es decir, el TEAR en SC de Tenerife) parece entender que es necesario además que se pruebe que tal dotación se ha efectuado en tiempo y forma de acuerdo con la normativa mercantil.

Pues bien, la Sala Desconcentrada en SC de Tenerife, en la resolución que ahora nos ocupa, se reafirma en su postura y lo hace, además, de forma clara y con criterios contundentes, por cuanto los hechos obligan a pronunciarse de forma inequívoca sobre la cuestión controvertida. Se trata de una sociedad de responsabilidad limitada respecto de la que se predican las siguientes circunstancias:

- Presenta extemporáneamente autoliquidación relativa al IS/04 el 25/10/2005, reduciendo la base imponible en concepto de reserva para inversiones en Canarias.
- La sociedad no dispone de libro de actas legalizado.
- Los libros contables del ejercicio 2004 se hallan legalizados en fecha 04/08/2006 (por tanto, fuera el plazo que marca la norma mercantil –artículo 27.2 del Código de Comercio-).
- La legitimación notarial de la firma del administrador en el certificado de aprobación de las cuentas y del acuerdo de distribución de resultados del ejercicio 2004 se produce el 21/10/2005 (por tanto, fuera el plazo que marca la norma mercantil –artículo 42.5 de la Ley

2/1995 de Sociedades de Responsabilidad Limitada-).

- Las cuentas anuales del ejercicio 2004 se depositan en el Registro Mercantil el 20/12/2005 (por ende, fuera el plazo que marca la norma mercantil –artículo 218 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, aplicable por remisión del artículo 84 de la Ley 2/1995 de Sociedades de Responsabilidad Limitada).
- La Inspección gira liquidación regularizando la RIC practicada.

Como íbamos diciendo, frente a tales circunstancias el TEAR (SC de Tenerife) afirma con contundencia que se prueba la legitimación notarial de la firma del acuerdo de aprobación de las cuentas anuales y reparto de resultados del ejercicio 2004 con anterioridad a la presentación de la autoliquidación extemporánea, lo cual pone de manifiesto la existencia de un acuerdo de dotación a la RIC previo a la dicha autoliquidación extemporánea. Pese a ello –continúa señalando el Tribunal- no se aporta prueba alguna por la entidad que acredite que la dotación se realizó dentro del plazo que la normativa mercantil exige para el acuerdo de distribución y reparto de beneficios del ejercicio, por lo que se desestima la reclamación interpuesta, confirmando el acto administrativo impugnado.

Así pues, en un intento de compendiar las ideas que se desprenden de las recientes resoluciones de la Sala Desconcentrada en SC de Tenerife del TEAR de Canarias y de la resolución del TEAC de 29 de junio de 2006 (confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 2 junio de 2008, rec nº 684/2006), podríamos concluir, a modo de resumen, con valor de reflexión personal, lo siguiente:

La esencia del beneficio fiscal derivado de la RIC no consiste en una inversión ya realizada (como en una deducción por inversiones) sino en un compromiso de inversión futura que se contrae creando o incrementado en el pasivo de las sociedad o del empresario individual, dentro de los fondos propios, una reserva especial, la RIC (es decir, supone un compromiso de inmovilización de beneficios que han de destinarse a inversiones productivas en el archipiélago). La reducción de la base imponible no es más que una incidencia o fase de un proyecto de inversión que se ha propuesto realizar la sociedad, entre otros motivos, pero singularmente, por la fiscalidad favorable, de modo que tal proyecto adquiere el carácter de compromiso. Es por ello que la dotación contable de la reserva, antes que un requisito meramente formal, es presupuesto básico del incentivo fiscal, por cuanto supone y representa el compromiso de inversión futura a cambio del cual se concede el ahorro fiscal actual. Se plantea a continuación, pues, cuándo ha de cumplirse dicho requisito necesario y sustancial (la dotación de la reserva). En este orden, siendo la RIC un incentivo fiscal, es decir un derecho al que puede acogerse el obligado tributario, es necesario que para ejercerlo tal derecho ya haya nacido. De este modo, para que el sujeto pasivo pueda acogerse a la RIC reduciendo la base imponible en la autoliquidación es necesario que la RIC se encuentre ya dotada. Como se acaba de apuntar, la esencia de la RIC radica en la adopción del compromiso de inversión que conlleva la exención fiscal. Es por esto que ha de entenderse por dotación, antes que el mero asiento en el Libro Diario (que no es

más que el reflejo contable de un hecho jurídico y económico subyacente) el acuerdo del órgano donde radica la voluntad (Junta de socios, en el caso de personas societarias) de distribución del resultado con dotación a la reserva. Carecería de justificación alguna la dotación de la reserva sin que previamente se hubiesen aprobado las cuentas anuales y la distribución del resultado y no sólo por la pendencia a que se vería sometida la debida aplicación de la reducción –dependiendo de la aprobación definitiva por la Junta- sino adicionalmente porque el importe de la parte de los beneficios que se destina a la RIC no vendría marcado por ningún tipo de motivación económica persistente en el tiempo, sino únicamente por motivos de oportunidad fiscal. Así, en fecha previa –o a lo sumo coincidente- a la presentación de la autoliquidación deberá haberse adoptado el acuerdo de distribución de beneficios destinándose parte a la dotación de la RIC. Ahora bien, tal dotación previa a la autoliquidación, siendo necesaria, no es por sí suficiente, por cuanto deben cumplirse también los plazos y la forma que marca la normativa mercantil para la distribución del resultado. Otra cosa significaría tanto como dejar al arbitrio del contribuyente el llevar a cabo la dotación de la RIC con la consiguiente minoración de la base imponible del impuesto en cualquier momento que le pareciese oportuno, retroactivamente respecto de los ejercicios anteriores, sin haber asumido previamente el compromiso de inversión. (Piénsese, por ejemplo, en una sociedad que va realizando inversiones y que después de efectuadas las mismas presenta una autoliquidación complementaria acogiéndose a la RIC retroactivamente por lo que antes ha invertido. Tal conducta supone una burla de la figura por cuanto, insistimos, su esencia radica, antes que en la inversión en sí, en el compromiso de inversión futura). Es evidente, pues, que -como en el caso de cualquier otro tipo de derecho- ha de existir un plazo para su ejercicio. Tal ejercicio no puede ser arbitrario o sine die, si no se quieren asumir conductas espurias como la que se acaba de enunciar. Y si la RIC consiste en el compromiso de inmovilizar parte del resultado del ejercicio para destinarlo a inversiones productivas, el plazo para asumir dicho compromiso no puede ser otro distinto que el que marca la norma mercantil para proceder a la distribución del beneficio (esto es, dentro de los seis primeros meses del ejercicio siguiente a aquél cuyo resultado se aplica). En definitiva, es requisito esencial que la RIC se dote en tiempo y forma mercantil.

Cuestión distinta (aunque íntimamente relacionada) es cómo se prueba el cumplimiento del requisito esencial de dotación de la reserva dentro de plazo (acuerdo de reparto de beneficios en tiempo y forma mercantil). La falta de legalización o depósito de los libros de contabilidad en plazo no suponen un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, ni permite equiparar dichos defectos con la falta de contabilidad. En consecuencia, los libros contables, al considerarse como documentos privados, cuyos datos se transcribirían a la declaración presentada en plazo, permitirían presumir la existencia de una previa dotación a la RIC realizada en el momento y en la forma mercantiles oportunas. Es decir, por las razones enunciadas, la autoliquidación presentada en plazo lleva consigo la presunción de una dotación realizada también en plazo. Tal presunción es iuris tantum y permite prueba en contrario, pesando la carga de la prueba sobre la Administración tributaria.

Ahora bien, en el caso de que la autoliquidación sea extemporánea no operará la presunción enunciada. Corresponderá al sujeto

pasivo la prueba, por cualquier medio admitido en Derecho, pero con fuerza o valor suficiente que haga fe de la fecha respecto a terceros, de que la dotación se efectuó en plazo mercantil, es decir, de que el acuerdo de distribución del resultado o compromiso de inversión se ha efectuado dentro del plazo esencial que se predica para el mismo (el plazo que marca la normativa mercantil). Esta prueba resulta fundamental so pena de dar patente de corso a las conductas espurias antes mencionadas. (Piénsese si no en la sociedad antes referida que quería acogerse a la RIC retroactivamente. Le bastaría con legitimar la firma del certificado de distribución del resultado, o depositar las cuentas, justo antes de presentar la autoliquidación. Cuando lo esencial es que hubiera asumido el compromiso de inversión –acuerdo de dotación- en plazo mercantil). Por ello será necesario que se pruebe (por un medio que permita acreditar la fecha frente a terceros) que se cumplieron los plazos mercantiles, por ejemplo, mediante la legitimación notarial de firma dentro de los seis primeros meses del ejercicio del certificado de los administradores sobre el acuerdo de la Junta socios aprobando las cuentas anuales y aplicando el resultado o bien el depósito de las cuentas en el Registro Mercantil en plazo ya que de acuerdo con el artículo 9 del Real Decreto 1784/1996 que aprueba el Registro Mercantil, los actos sujetos a inscripción sólo serán oponibles frente a terceros de buena fe desde su publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.

RIC. Requisitos formales. Régimen FEAC

- Reclamación nº 35/03067/2009 y acumuladas 35/03068/2009 a 35/03070/2009. Resolución dictada en única instancia por TEAR de Canarias en fecha 28 de febrero de 2011

Una sociedad se constituye como consecuencia de una operación de escisión total y disolución de otra entidad. Esta última había efectuado varias dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias en cuyos derechos y obligaciones se subroga la entidad de nueva constitución. La Inspección regulariza en sede de la sociedad beneficiaria de la escisión las reservas para inversiones en Canarias dotadas por la sociedad extinta, como consecuencia de la vulneración de los requisitos contables sucesivos, por cuanto la sociedad beneficiaria de escisión no hace figurar en sus balances las reservas dotadas por la escindida, ni tampoco consta en la memoria de sus cuentas anuales información al respecto, no cumplimentándose tampoco por la nueva sociedad las casillas de las autoliquidaciones destinadas a informar sobre las reservas pendientes de materializar.

EL TEAR desestima la reclamación interpuesta y confirma en este punto el acto administrativo impugnado, por entender incumplidos los requisitos previstos en el artículo 27.3 de la Ley 19/1994.

Cabe recordar que, según se infiere de varias consultas a la Dirección General de Tributos (Consulta V2766-09, de fecha 14 de diciembre de 2009. Nº 31 de la revista en esta misma sección) en caso de sucesión en los derechos y obligaciones asociados a la RIC por acogimiento al régimen especial FEAC, la RIC dotada por la sociedad extinguida podría transformarse en

capital social de la sociedad beneficiaria y por ello bastaría con hacer mención a la RIC dotada y en la que se sucede en la Memoria de la sociedad beneficiaria, cumpliéndose así la exigencia legal de que la reserva debe continuar figurando en los balances (en este caso memoria) con absoluta separación y título apropiado.

Por otro lado, cabe también apuntar que, a la luz de la nueva RIC, y puesto que el incumplimiento se predica del apartado 3 del artículo 27, la situación antes descrita no supondría, en principio, per se, la pérdida de incentivo fiscal, lo que no deja de resultar curioso habida cuenta que no habría rastro alguno (en contabilidad ni en las declaraciones fiscales) que reflejara la existencia de obligaciones derivadas de la RIC (en particular, de materialización) asumidas y pendientes de cumplir, con todo lo que ello conlleva en cuanto a la operatividad de la comprobación de esta peculiar figura, cuando no de huída de la misma finalidad de ésta.

RIC. Consolidación del beneficio fiscal. Transmisión mortis causa

- Reclamación nº 38/450/08. Resolución en única instancia del TEAR de Canarias, Sala Desconcentrada de SC de Tenerife, de fecha 29 de abril de 2011

El artículo 19 del Real Decreto 1758/2007, en el desarrollo que efectúa del artículo 27 de la Ley 19/1994 en la redacción dada por el Real Decreto Ley 12/2006, dispone que <<*en los casos de transmisión mortis causa de la totalidad o parte de los activos afectos a una explotación económica o rama de actividad, la persona o entidad adquirente se subrogará en la posición de la persona transmitente y asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar el beneficio fiscal disfrutado por esta última. En el caso de que la reserva para inversiones en Canarias no estuviera materializada en el momento de la transmisión, el adquirente deberá cumplir con las obligaciones de materialización del transmitente en el plazo que le restara a éste último para el cumplimiento de tal obligación*>>.

Pues bien, el Tribunal, en la resolución ahora reseñada, afirma que, a su juicio, no puede ser discutido que el artículo 19 del Real Decreto 1758/2007 citado, lejos de concebirse como aclaratorio o meramente interpretativo, está innovando el ordenamiento jurídico. Añade el Tribunal que la eficacia retroactiva del citado precepto reglamentario chocaría de forma palmaria con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 58/2003 General Tributaria cuando establece el principio general de la irretroactividad de las normas tributarias, en relación con el artículo 2 del Código Civil, e iría en contra del principio de seguridad jurídica. Por tanto, por mucho que a la luz de la RIC vigente a partir de 1 de enero de 2007 sea posible la sucesión mortis causa o consolidación en los derechos y obligaciones asociados a la RIC dotada por personas físicas fallecidas, tal posibilidad no se extiende a los herederos y legatarios de finados que dotaron RIC "antigua".

RIC. Aptitud del beneficio. Sociedades Holding

- Reclamación nº 38/367/08 y desglosadas 38/3.885/08 y 38/3.886/08. Resolución en única instancia del TEAR de Canarias, Sala Desconcentrada de SC de Tenerife, de fecha 30 de marzo de 2011

De la resolución ahora reseñada vamos a destacar las reflexiones del Tribunal acerca de las sociedades holding. Señala la Sala que con el término holding se definen aquellas sociedades que tienen por objeto principal la gestión duradera de participaciones en otras empresas, añadiendo que ciertas situaciones económicas previsibles hacen a menudo la creación del holding como ineludible al proyecto empresarial. Trae a colación el TEAR la doctrina del TJCE sobre las holding, doctrina la cual, si bien referida al Impuesto sobre el Valor Añadido, considera también aplicable –en los términos que a continuación expondremos- a la RIC. En este orden, la jurisprudencia comunitaria sobre la materia ha ido perfilando que la simple tenencia de acciones o participaciones de otras entidades no constituye actividad empresarial o profesional alguna. De esta manera, si una sociedad holding se limita a dicha tenencia, no podrá ser considerada como empresario o profesional (a efectos de IVA) sino como un consumidor final (que no podrá deducir el IVA soportado). La situación es distinta si la sociedad holding no se limita a dicha tenencia sino que además realiza otras actividades, resultando crucial pues que la sociedad holding lleve a cabo operaciones sujetas a IVA como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos a sus filiales. Por ello, estos servicios de apoyo a la gestión que la holding presta, en su caso, a sus filiales, por mucho que se presten a partes vinculadas, siempre que sean reales y al margen de las reglas especiales de valoración que se contienen en el articulo 16 del TRLIS, derivarían del desarrollo de una actividad económica y serían aptos para la dotación de la RIC. Por esta razón el TEAR considera aptos para la dotación de la RIC la remuneración de servicios de dirección y otros servicios, como los de diseño y comercialización de proyectos inmobiliarios, que, a través de su administrador, la sociedad holding presta a las filiales, a pesar de que no disponga de otros medios personales y materiales.

Por mucho que sea sabido, no está de más recordar que el perímetro de lo <<económico>> no es exactamente coincidente en los ámbitos de la imposición indirecta y de la directa. Enunciada esta premisa, como reflexión meramente personal, por mi parte añadiría que, debido al diferente perímetro mencionado, las retribuciones normales de las holdings no servirían para la dotación de la RIC habida cuenta su naturaleza financiera, por cuanto consistirán en intereses de préstamos a las filiales y dividendos de los títulos representativos de la participación en las mismas, rentas que, salvo que procedan de la colación de excedente temporales de tesorería –lo que no sucederá en el caso de las holdings- no sirven para la RIC. Por otro lado, en cuanto a los servicios de asesoramiento y similares, antes que su valoración, el problema se planteará a la hora de apreciar la realidad o veracidad de los mismos (lo cual, entiendo, está correlacionado íntimamente con el hecho de que procuren una utilidad efectiva para las receptoras). Finalmente, mejor

no pensar en las rentas abonadas por las filiales en concepto de una pura y simple administración que pudiera ser llevada a cabo, por ejemplo, por el administrador único de la holding. Mejor no pensar en ello no porque la materia carezca de interés jurídico. Más bien por ser un tema que, de inmediato, se comprende complejo, cuando no propenso a la paradoja (ya que en el IRPF se califican como rendimientos del trabajo), lo que terminaría resultando incompatible con la extensión razonable de un artículo como éste destinado a meras reseñas y, sobre todo, con el plazo de entrega que la Revista esperaba de quien escribe (plazo que, superado al tiempo de teclear estas líneas, ha tenido que ser objeto de magnánima prórroga).

RIC. Materialización de la reserva y mantenimiento de las inversiones. ¿Requisitos de comprobación sucesiva e independiente?

- Resolución de la reclamación 38/0236/2007 y acumulada 38/02837/2007, dictada por la Sala Desconcentrada del TEAR de Canarias en SC de Tenerife en fecha 30 de marzo de 2011.

- Resolución de la reclamación 38/00841/2008 y acumulada 38/00842/2008, dictada por la Sala Desconcentrada del TEAR de Canarias en SC de Tenerife en fecha 29 de abril de 2011.

- Resolución de la reclamación 38/01317/2008 y desglosada 38/03922/2008, y acumulada 38/01318/2008 y desglosada 38/03923/2008, dictada por la Sala Desconcentrada del TEAR de Canarias en SC de Tenerife en fecha 29 de abril de 2011.

Dado la considerable extensión que está alcanzando el presente artículo, puede que los lectores hayan olvidado que tenemos pendiente de retomar el tema que abordaba el TEAC en la resolución de la reclamación RG 2525/10 y 2526/10 de fecha 13 de abril de 2011 y al que hicimos referencia en el lejano comienzo. Me refiero a si es posible regularizar la RIC por falta de mantenimiento cuando se constata que no existe una previa materialización válida y el ejercicio en el que venció el plazo de materialización se encuentra prescrito. Para refrescar la memoria repetiremos que el TEAR de Canarias en Las Palmas entiende que no. Sin embargo, el Tribunal Central corrige al Regional en este punto y permite que se regularice la RIC por enajenar antes de plazo unos inmuebles que sirvieron de materialización de la RIC pese a que la Inspección comprueba que la materialización en su día no fue válida -ya que los inmuebles nunca sirvieron a una actividad económica- y estando en el ejercicio en que expiraba el plazo de materialización prescrito el derecho de la Administración tributaria a liquidar.

Es la Sala Desconcentrada en SC de Tenerife la que se pronuncia ahora, en las resoluciones arriba referidas, sobre la controvertida cuestión. Hay que advertir, adicionalmente, que el TEAR en SC de Tenerife se enfrenta en las resoluciones referidas a supuestos de incumplimiento del requisito mantenimiento pero con déficits

de materialización previa. Es decir, el TEAR de Tenerife está contestando al interrogante que se planteaba a la luz de la resolución del TEAC de 13 de abril de 2011 al que al principio aludíamos: Si se enajena antes de plazo unas inversiones que fueron materialización incorrecta de la RIC, estando el ejercicio en que vencía el plazo de materialización prescrito, se admite la regularización por falta de mantenimiento, por mucho que la previa materialización no hubiera sido válida. Pero y ¿si no se hubiera materializado?. En caso de que no se hubiera acometido la materialización misma y estando prescrito el ejercicio en que expiraba el plazo de materialización ¿sería posible regularizar por incumplimiento del requisito de mantenimiento?.

No mantendré al lector en vilo y diré que la Sala del TEAR en Tenerife contesta que sí, que tal regularización administrativa es posible. Es curioso que el TEAR (en la primera de las resoluciones referidas, la de la reclamación 38/0236/2007 de fecha 30 de marzo de 2011) reproduzca literalmente tanto la literalidad del acto de liquidación como de las alegaciones formuladas por el interesado. Acaso al TEAR le sucedió lo que a quien escribe. Los argumentos de ambas partes son –me atrevo a calificarlos- brillantes e interesantes y merecen ser leídos en su integridad. No le queda tampoco a la zaga la exposición del Tribunal. No este foro para entretenerse en alabanzas así que me limitaré a reproducir parte de los fundamentos de una de las resoluciones del TEAR en SC de Tenerife: *<<A juicio de esta Sala, del mismo modo que la prescripción del ejercicio en que se obtiene el beneficio con el que se dota la reserva impide regularizar la situación del contribuyente por la posible inaptitud de aquél para acogerse a ésta, de manera que debe tomarse por correcta la dotación efectuada, con el deber consiguiente de cumplir los requisitos sucesivos de materialización, que podrán ser comprobados por la Administración tributaria dentro del plazo de prescripción, así también la prescripción del ejercicio correspondiente al año del vencimiento del plazo de materialización impide regularizar al obligado tributario por la posible ausencia o insuficiencia de inversión, debiendo tenerse por cumplido el requisito de materialización y puesta en funcionamiento del activo, con el deber de cumplir el requisito de permanencia. Cierto es que cuando el ejercicio en el que vence el plazo de materialización no está prescrito la regularización debe hacerse en él, puesto que el primer incumplimiento –cronológicamente hablando- es la ausencia de materialización. Pero mediando la prescripción de dicho ejercicio, la regularización debe hacerse en el primer ejercicio no prescrito en el que se constata la falta de mantenimiento de la inversión. En este caso, a los solos efectos de verificar el cumplimiento del requisito de permanencia podrá la Administración comprobar la validez de las materializaciones, comprobación que permitirá determinar el dies a quo del plazo de permanencia de las inversiones, que estará constituido por la fecha de entrada en funcionamiento de las materializaciones válidas o, en caso de que se constatara la ausencia de materialización válida, el día siguiente al de vencimiento del plazo de materialización, toda*

vez que al operar la prescripción hay que entender que (al fin del plazo de materialización) *existía inversión válida puesta en funcionamiento>>*.

No me resisto a exponer brevemente mi opinión sobre la materia. Al margen de las consecuencias que cabe predicar sobre el instituto de la prescripción, como digo, brillantemente expuestas en los términos antes indicados, considero que, en última instancia, la cuestión se reconduce a que con la dotación de la RIC al objeto de minorar su base imponible el sujeto pasivo está asumiendo una serie de obligaciones. Usualmente se dice que contrae la obligación de llevar a cabo inversiones productivas generadoras de riqueza. Esto es as, pero no sólo así. El sujeto pasivo se compromete también a cumplir otra serie de requisitos y singularmente, entre ellos, el de mantener inversiones en su patrimonio afectas a una explotación económica desarrollada en Canarias durante cierto tiempo. En definitiva, el compromiso que lleva consigo la RIC comprende legalmente asumir un paquete de requisitos. No es lógico –ni justo, si se me permite la valoración subjetiva- ni adecuado la finalidad del incentivo fiscal, pretender ampararse en el incumplimiento de uno de sus requisitos para eximirse de la satisfacción del siguiente. Por tanto, más allá o al margen de la prescripción, si vencido el plazo de materialización de la reserva, la misma no ha sido materializada válidamente, el sujeto pasivo deberá regularizar voluntariamente su situación tributaria. De modo que, no haciéndolo así, él mismo está reconociendo y asume que sigue a su cargo satisfacer un requisito sucesivo e independiente, el de mantenimiento de las inversiones. Es decir, el sujeto pasivo, a cambio del ahorro fiscal, se compromete en firme y voluntariamente a cumplir una serie de exigencias legales que se desenvuelven en el tiempo sucesivamente y que se encuentran concatenadas entre sí. En caso de incumplimiento de una de ellas debe autoregularizar la RIC en el período correspondiente a tal incumplimiento. Y si no lo hace, ello no le exime de seguir satisfaciendo en requisito subsiguiente. Antes al contrario, la falta de regularización voluntaria significa e implica que asume que sigue comprometido a cumplir el siguiente.

Dicho lo anterior, de las resoluciones del TEAR reseñadas yo destacaría tres aspectos:

-Uno es que la Sala del TEAR en Tenerife aclara cómo hay que proceder para verificar la satisfacción de la obligación de mantenimiento, llegando a conclusiones que, en mi opinión, difieren de plano del criterio mantenido por Las Palmas. Señala aquella Sala que la Inspección no sólo puede sino que debe comprobar si la materialización se efectuó y si se llevó a cabo idóneamente, por mucho que los hechos se refieran a ejercicios prescritos, dado que la fecha de la válida de materialización determina el **dies a quo** del plazo de la obligación de mantenimiento. De manera que si, con esta fórmula de cómputo, en un ejercicio no prescrito, está vivo el requisito de mantenimiento, éste se podrá regularizar por la Inspección si resulta incumplido. Aclara asimismo la Sala que si, como resultado de la comprobación de la materialización se constata que ha existido déficit de inversión (absoluto o relativo), el dies a quo del cómputo del plazo del requisito de mantenimiento o permanencia de las inversiones –no acometidas- hay que fijarlo en el día siguiente al del vencimiento del plazo máximo de materialización, por cuanto hasta tal fecha podría el obligado tributario haber llevado a cabo inversiones aptas.

-El segundo aspecto (y esto es una apreciación personal), es que de la generalidad de los términos en que se pronuncia la Sala cabe entender que el criterio enunciado es aplicable a todas las alternativas posibles. A saber, no sólo a la regularización por falta de mantenimiento en caso de enajenación de una inversión que en su día no fue materialización válida o por falta de mantenimiento en caso de déficit de materialización no acometida en plazo. También cabrá regularizar por incumplimiento de la obligación de mantenimiento de unas inversiones que ya en su día fueron materialización inhábil a no haber estado nunca afectas a una explotación económica (por cuanto, en todo caso, se vulnerará un requisito sustantivo e independiente cual es que deben de permanecer en el patrimonio unas inversiones aptas para la RIC). Debe ser equiparable la regularización por falta de mantenimiento de una materialización inexistente que por falta de mantenimiento en caso de una materialización que no fue nunca apta.

-Y, finalmente, destacaría que la Sala del Tribunal Regional quiere excluir la arbitrariedad (que no la discrecionalidad) en la actuación administrativa. Así, en casos como los expuestos, la Inspección no podrá regularizar por falta de mantenimiento si el requisito de materialización permanece aún vivo (es decir, corresponde a un ejercicio no prescrito). En este caso, si tal ejercicio no está cargado en plan, deberá proceder a ampliar la extensión de las actuaciones.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CANARIAS

Helmuth Moya Meyer

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

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

A) HECHO IMPONIBLE

El convenio de abanderamiento y suministro en exclusiva de carburantes suscrito entre la compañía petrolera y la estación de servicio, generaba dos hechos imponibles, por una parte, la entrega de mercancía a la estación de servicio, de otra parte, el arrendamiento de servicios de la estación de servicio a la petrolera exhibiendo en los espacios publicitarios las marcas de la petrolera. Por este servicio la demandante, titular de la estación de servicios, debió repercutir el correspondiente IGIC a la petrolera (TSJC, sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 19.4.11).

B) TIPOS IMPOSITIVOS

A la obra de construcción del estadio insular de las Palmas no le es aplicable la norma que determina la aplicación del tipo impositivo cero del Impuesto General Indirecto Canario. Para ello es necesario que sea un equipamiento comunitario conforme al artículo 27.1º e) de la ley 20/1991. Si bien el estadio es una instalación destinada a un servicio público, no tiene la consideración de una edificación en el sentido del artículo 5.52 A) de la referida ley, que enumera estas construcciones de manera separada de las instalaciones de recreo y deportivas, y las define como aquellas destinada a vivienda a una actividad económica; destinándose un estadio a actividades deportivas y solo ocasionalmente a actividades económicas, no puede considerarse una edificación en el sentido de la norma ni un equipamiento comunitario (SAN 15.2 .2011).

La administración tributaria había reconocido al comprador de un vehículo el beneficio del anexo II.1.3º b) de la ley 20/1991, relativo a la tributación de la venta al tipo general del 5 %. Posteriormente giró liquidación a la entidad vendedora aplicando el tipo incrementado del 13 %. El tribunal considera que mientras no fuese declarado lesivo el acto por el que se reconoció al comprador el beneficio, no podía girarse el acto liquidatorio que aplica el tipo incrementado (TSJC, sala de Santa Cruz de Tenerife, st 3.3.2011).

C) DERECHO DE DEDUCCIÓN

Si las cuotas soportadas son superiores a las repercutidas el exceso puede deducirse en las declaraciones-liquidaciones

de los cuatro años siguientes, contados a partir de la fecha de terminación del período en que se originó el derecho a la deducción, sin que sea aplicable el régimen del IVA que computa el plazo desde la presentación de la declaración-liquidación en la que se ponga de manifiesto el exceso de cuotas soportadas. La fecha del devengo del impuesto debe ser la de emisión de las facturas por prestación de servicios y no la de vencimiento de los pagarés emitidos para garantizar el pago de la deuda. (TSJC, sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 6.5. 2011).

D) INFRACCIÓN TRIBUTARIA

La infracción definida en el artículo 191.1 LGT se caracteriza por la falta de ingreso derivada de la no presentación de la declaración liquidación, o la presentación fuera de plazo o declaración incompleta. El demandante en su declaración del IGIC consignó unos datos relativos a cuotas repercutidas y soportadas por razón de las operaciones efectuadas que diferían de los que figuraban en los libros de contabilidad, lo cual constituye una actuación negligente por lo que la infracción le es imputable a título de culpa (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 1.3.2011).

II. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS

El beneficio procedente de la referida operación de venta de títulos valores no puede ser considerado como procedente de una actividad económica, tanto si se trata de la gestión de títulos valores con finalidad inversora, como si el fin perseguido es el control de las entidades participadas. La plusvalía no deriva de la colocación de un bien o servicio en el mercado por lo que no puede calificarse de actividad económica. Tampoco puede incluirse el beneficio procedente de la venta de los inmuebles transmitidos, pues no estaban afectos a la actividad que constituye el objeto social según los respectivos Estatutos sociales. Además se requiere que exista una actividad de explotación hotelera habitual, que cuente con una infraestructura básica. (SAN st. 19.1.2011).

La adquisición de mobiliario y elementos de decoración para la ampliación de un hotel no se entiende realizada en bienes de inversión cuando la actividad hotelera no está comprendida en el objeto social. En tal caso no puede entenderse que se adquieran instrumentos de trabajo o medios de explotación. Además, considera las operaciones ejecutadas para convertir el almacén en un salón como reparación de bienes, excluidas del concepto de bien de inversión, porque no se ha modificado el local en cuanto a sus dimensiones. En atención a la cuantía de la inversión, en torno a los 3000, tampoco puede calificarse como bien de inversión (TSJC, sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 1.2.2011).

Las Agrupaciones de Interés Empresarial pueden acogerse a la RIC, y a continuación imputar a sus socios las bases imponibles ya reducidas. Los beneficios obtenidos

por los socios no son ingresos derivados de una actividad empresarial, sino producto de la tenencia de activos. No es posible, por tanto, que la agrupación y la sociedad partícipe gocen simultáneamente del beneficio de la RIC, pues de lo contrario se produciría una transmisión de una persona jurídica a otra del beneficio, circunstancia ésta no contemplada en la norma. (SAN st. 2.2.2011).

La deducción contemplada en el artículo 36 ter de la ley 43/1995 no forma parte del régimen general de deducciones por inversiones de la ley 61/1978, y no procede aplicar sobre ella los porcentajes de deducción incrementados establecidos en el artículo 94 de la ley 20/1991. La deducción por reinversión de beneficios regulada en dicho precepto sustituye a la exención por reinversión regulada en el artículo 15.8 de la ley 61/1978 como fórmula para la determinación de la tributación de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado cuando sea objeto de reinversión el importe obtenido por la citada transmisión. Los porcentajes incrementados, y las demás especialidades del artículo 94 de la ley 20/1991 continuarán aplicándose en Canarias sobre la deducción por adquisición de activos fijos nuevos. (STS 7.2.2011).

La dotación de la reserva debe efectuarse en cada ejercicio con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, y no en la cuenta de capital. Las dotaciones deben efectuarse antes de la presentación de la autoliquidación del ejercicio correspondiente. Aunque de la redacción del artículo 27.8 de la ley 19/1994 no se deduzca una exigencia expresa de que la dotación debe ser anterior a la declaración, esto no quita para que tal exigencia se deduzca de la lógica del instituto de la RIC. Si lo que se ventila es una deducción fiscal referida al periodo impositivo en el que se obtiene un beneficio con que se dota tal reserva, va de suyo que si el beneficio se obtiene en un ejercicio fiscal, la deducción en la cuota debe ir referida a una dotación hecha (SAN 9.2.2011).

El tribunal considera que la complejidad interpretativa de las normas que regulan la RIC en la ley 19/1994 justifica que deban ser anuladas las sanciones impuestas con ocasión de la regularización efectuada por la administración tributaria por no poder apreciar culpa en el sujeto pasivo que permita imputarle responsabilidad por la infracción. (SAN 23.2.2011).

La norma fiscal no incluye dentro del concepto de beneficio a aquel que deriva de actividades de mera tenencia de patrimonio, tanto material como financiero, y deben excluirse del ámbito de la RIC. Estas actividades no suponen la colocación de un bien o servicio en el mercado, por lo que no pueden calificarse como actividad económica en los términos ya expuestos. Así las cosas, los importes en concepto de venta de acciones y los ingresos financieros derivados de intereses de imposiciones a plazo no pueden entenderse como beneficio derivado de la explotación económica, sino que se trata de una rentabilidad financiera de elementos no afectos al objeto social de la entidad. (SAN 23.2.2011).

Es improcedente excluir el Impuesto de Sociedades de la base de cálculo sobre la que se calcula la RIC, pues esto no hace sino reducir aún más la posibilidad de acogerse al beneficio. Los activos en los que se materialice la RIC no pueden ser cedidos a sociedades vinculadas, pues deben permanecer en funcionamiento en la empresa durante cinco años o durante su vida útil si fuera menor. La cesión a terceros, en el ejercicio de una actividad económica, se admite siempre que no exista vinculación con el cesionario de los bienes (SAN, st. 23.2.2011).

La cesión del bien adquirido a un tercero, participado por el comprador, le priva de la consideración de bien de inversión, por cuanto el arrendamiento de bienes no está dentro de su objeto social y no puede considerarle la inversión realizada en instrumentos de trabajo o medios de explotación (TSJC, sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 1.3.2011).

El requisito de la inmediatez en la puesta en funcionamiento de la inversión no se cumple porque el proceso de tramitación de la licencia de obra se dilata por culpa del promotor, que no solicita el acta de alineaciones y rasantes, y por el retraso en la ejecución de las obras, que hicieron necesaria una prórroga de la licencia, difícilmente justificable en unas obras de escasa complejidad (TSJC, sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 16.3.2011).

Las subvenciones percibidas en virtud del Reglamento CEE 404/1993, de 13 de febrero, sobre ayudas compensatorias por pérdida de ingresos de comercialización en el sector del plátano, es procedente declararlas como rendimientos derivados de la venta de productos a efectos del Impuesto sobre Sociedades e integrar dichos importes en la base para el cálculo de la bonificación estipulada en el artículo 26 de la ley 19/1994. (SAN st. 16.3.2011).

Si bien la declaración de obra nueva y la división horizontal se contienen en una misma escritura son dos actos jurídicos distintos, por lo que la posibilidad de acoger el primero a la exención del artículo 25 ley 19/1994 por el impuesto de actos jurídicos documentados, en cuanto que completa el ciclo de adquisición del bien de inversión, no se comunica al segundo que es un acto desligado de la operación de adquisición del bien de inversión y que sirve a una finalidad distinta (STS 17.3.2011).

Los requisitos establecidos por el apartado 2 de la Disp. Ad. 5ª deben cumplirse cumulativamente, de modo que el incumplimiento de cualquiera de ellos da lugar a la pérdida del derecho a la bonificación en la cuota regulada. Al no haberse materializado la inversión en activos fijos nuevos se pierde el derecho a la inversión. (SAN 23.3.2011).

Los rendimientos con los que se dota la RIC deben proceder directamente de una actividad empresarial desarrollada en Canarias. No se acredita que sobre la finca permutada se desplegara la actividad de promoción inmobiliaria. Se anula la sanción impuesta con base exclusivamente en una diferente valoración de la incremento

patrimonial experimentado por el declarante (SAN st. 23.3.2011 y 12.5.2011).

El beneficio contemplado en el artículo 75.1 de la ley 19/1994 a favor de los tripulantes de los buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras que tengan en Canarias su centro de operaciones, no es aplicable a los tripulantes de embarcaciones públicas (TSJC, sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 28.4.11).

Los beneficios con los que se dota la RIC deben provenir de una actividad empresarial, la compra-venta de inmuebles. De lo contrario se incumpliría la finalidad del beneficio fiscal de promocionar la actividad económica en Canarias. El recurso se desestima porque la sentencia de instancia tuvo por acreditado que no existe actividad de promoción ni afección del inmueble enajenado. (SAN 5.5.2011).

La matriculación de los buques en Canarias, cuando la actividad constitutiva del objeto mercantil es pesquera, es un indicio a tener en cuenta para determinar que los beneficios son generados en dicho territorio, pero esto puede probarse por medios distintos como puntos de conexión con puertos canarios o establecimientos en las islas. (SAN 12.5.2011).

III. RECURSO CAMERAL

El tribunal rechaza el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto a la disposición adicional 7 ª de la Ley 19/1994, en cuanto establece un régimen distinto de determinación de la cuota cameral para Canarias. Este régimen es una exigencia derivada del Régimen Económico Fiscal de Canarias y de la Reserva de Inversiones en Canarias. Se trata de evitar la merma de recursos de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de Canarias que se ocasionaría aplicando el régimen general de liquidación del recurso cameral, como consecuencia de la reducción de la base imponible mediante la reserva para inversiones (TSJC, sala de Santa Cruz de Tenerife, st.17.2.2011).