RESEÑAS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE HACIENDA, PRESUPUESTOS Y ASUNTOS EUROPEOS (AHORA, CONSEJERÍA DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA) EN LOS MESES DE AGOSTO DEL EJERCICIO 2023 A ENERO DEL EJERCICIO 2024

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

Clave: concesión administrativa.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante, constituida en el año 1997, es la adjudicataria de la explotación y gestión en régimen de concesión de un mercado municipal ubicado en Canarias, cuyos accionistas son los titulares de las concesiones administrativas otorgadas por el Ayuntamiento para explotar los puestos de dicho mercado.

Por esta concesión, la entidad mercantil tiene que abonar un canon anual al Ayuntamiento, y dentro del régimen económico de la concesión se contemplan dos tipos de tarifas:

- Por un lado, las que han de satisfacer los titulares de los puestos por los derechos de uso de los puestos, las cámaras y los almacenes, por los derechos de traspaso, por el mantenimiento general del mercado (vigilancia, limpieza, recogida de basura, etc), por promoción comercial, mejoras y nuevas inversiones, y, por todos los servicios que se incluyen en la gestión general del

funcionamiento normal del mercado. Estas tarifas se aprueban por el Ayuntamiento en las correspondientes ordenanzas.

- Y, por otro lado, las que han de satisfacer otros interesados por otros servicios distintos de los anteriores, como el reparto a domicilio, el alquiler de espacios comunes a terceros como bancos, cafeterías, empresas de publicidad. Estas tarifas son de libre determinación por el concesionario, estando sujetas al derecho privado.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se consulta sobre la tributación en el IGIC de estas operaciones, considerando la no sujeción a este impuesto de los servicios prestados a los titulares de los puestos del mercado, por regirse por el derecho público.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

" (…)

Aplicando todos los elementos delimitadores del hecho imponible del IGIC, hemos de completar su estudio con los supuestos de no sujeción, regulados en el artículo 9 de la Ley 20/1991, en particular, con los recogidos en sus apartados 9 y 10, fundamentales para dar respuesta a esta consulta

(…)

De su lectura se desprende lo siguiente:

- En primer lugar, que los supuestos de no sujeción al IGIC previstos en el apartado 9º del artículo 9 de la Ley 20/1991, requieren el cumplimiento de dos requisitos: por un lado, que los servicios sean prestados por entidades que tengan la condición de públicas, y, por otro lado, que la contraprestación percibida por estos servicios sea de naturaleza tributaria. A estos efectos, lo fundamental no es, como señala la persona jurídica consultante, que la sujeción sea al derecho público o privado.

- Y, en segundo lugar, que los supuestos de no sujeción del artículo 9.10º de la Ley 20/1991, comprenden todas las concesiones o autorizaciones

> administrativas que no tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.

(…) debemos diferenciar dos relaciones jurídicas, la del Ayuntamiento con la entidad concesionaria consultante, y la de ésta con los titulares de los puestos del mercado y otros terceros, concluyendo lo siguiente:

1.- La concesión administrativa otorgada por el Ayuntamiento a la entidad mercantil consultante para que explote el servicio de mercado municipal a cambio del pago de un canon anual, no es una operación sujeta al IGIC a tenor de lo dispuesto en el artículo 9.10º de la Ley 20/1991, siendo indiferente la condición empresarial o profesional que, con carácter general, exige su hecho imponible.

(…)

2.- La explotación económica del mercado, objeto de la citada concesión, conlleva la prestación de diversos servicios por el concesionario cuya sujeción al IGIC sí depende de la condición empresarial o profesional del concesionario, y de otros requisitos, cuyo cumplimiento (…) se da.

(…)

> A estas operaciones no le son de aplicación ninguno de los supuestos de no sujeción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, porque, la entidad mercantil que las realiza no tiene la condición de administración pública ni está integrada en el sector público, y la contraprestación percibida no es de carácter tributario en los términos establecidos en el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pues ni es una tasa, ni una contribución especial ni un impuesto.

Estando claro, pues, que las operaciones realizadas por la entidad concesionaria, tanto con relación a los servicios prestados, directa o indirectamente, a los titulares de los puestos del mercado como a otros terceros clientes, constituyen prestaciones de servicios realizadas por empresarios a título oneroso en el desarrollo de una actividad empresarial, nos faltaría, para determinar la sujeción al impuesto,

que estas prestaciones de servicios estén localizadas en el territorio de aplicación del mismo.

En este sentido, para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, el artículo 17 de la Ley 20/1991, recoge una regla general y varias reglas especiales, destacando entre estas últimas la prevista en el número Uno de su apartado Tres, en sus letras a), e) y f) para los bienes inmuebles:

(…)

Estando el mercado en Canarias, y siendo los destinatarios de sus servicios empresarios o profesionales establecidos en Canarias, las prestaciones de servicios generales o los especiales vinculados con inmuebles, se entienden realizadas, en cualquier caso, en Canarias, estando sujetas al IGIC.

(…) la definitiva tributación en este Impuesto requiere dar un último paso, el relativo a que no concurra ningún supuesto de exención. Acudiendo al artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), vemos que no es de aplicación ninguno de los supuestos de exención allí contemplados, ni por el tipo de servicio ni la naturaleza jurídica de la entidad.
A estos efectos, simplemente señalamos que la exención del apartado 26º del citado artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, no resulta procedente porque, al ser una entidad mercantil privada, no se cumple el aspecto subjetivo de la misma:

(…)

(…) Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

1. La concesión administrativa otorgada por el Ayuntamiento a la entidad mercantil consultante para que explote el servicio de mercado municipal a cambio del pago de un canon anual, no es una operación sujeta al IGIC a tenor de lo dispuesto en el artículo 9.10º de la Ley 20/1991, sin perjuicio de su tributación en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

2.- La explotación económica del mercado, objeto de la citada concesión, conlleva la prestación de diversos servicios por el concesionario tanto a los titulares de

los puestos del mercado, como a terceros clientes, estando sujetas al IGIC sin exención."

(Contestación vinculante de fecha 14 de junio de 2023)

Clave: serigrafiado de camisetas.

"El consultante adquiere camisas para después serigrafiar con máquinas de impresión textil. Los motivos de estampación pueden ser elegidos por los clientes entre los ofertados por la consultante, como elegido por el propio cliente. En cualquier caso, la estampación siempre se realiza bajo petición del cliente. Se consulta si la operación descrita tiene la consideración de entrega de bien o de prestación de servicios, y el tipo impositivo aplicable.

(…)

Deben distinguirse, a juicio de este centro directivo, dos procesos:

- El consultante adquiere las camisetas y sin previa petición las serigrafías con motivos que él libremente elige.

- El consultante adquiere las camisetas y previa petición del cliente realiza el proceso de serigrafiado, ya sea con motivos que él mismo ofrece al cliente o con los motivos específicos que desea el cliente.

Las operaciones de venta de camisetas serigrafiadas sin existir una previa petición, entendemos que no se corresponde con la consecución de un resultado material, previo encargo del cliente. No estamos, por tanto, ante una ejecución de obra.

Cosa distinta, que es el supuesto planteado por el consultante, es la venta de camisas serigrafiadas previa petición del cliente, con total independencia a si la serigrafía o estampación efectuada sea con motivos ofrecidos por el empresario o con motivos específicos que desea el cliente. Este supuesto constituye un arrendamiento de obra, por lo que estamos ante una ejecución de obra.

Llegado a este punto, corresponde a continuación determinar si estamos ante una entrega de bienes o una prestación de servicios, a efectos del IGIC.

(…)

A estos efectos, hemos de recordar que el Tribunal Supremo, en su sentencia de 6 de octubre de 2014, resolviendo un recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Gobierno de Canarias, estableció que toda ejecución de obra de carácter mobiliario tiene la consideración de prestación de servicios a efectos del IGIC.

(…)

Es evidente que estamos ante una ejecución de obra mobiliaria, y, por ende, ante una prestación de servicios a efectos del IGIC.

(…) Conforme con todo lo expuesto, tiene la consideración de ejecución de obra la venta de camisas objeto de serigrafiado, previa petición del cliente, con independencia de que se trate de motivos de estampación ofrecidos por el empresario, o de motivos de estampación específicos que propone el propio cliente. Dicha ejecución de obra constituye una prestación de servicios sujeta al tipo general del 7 por ciento."

(Contestación vinculante de fecha 13 de septiembre de 2023)

Clave: entrega de productos informáticos.

"Expone la entidad consultante que tiene previsto construir un Centro de Procesamiento de Datos (CPD) consistente en unas instalaciones informáticas en el mismo para comenzar su explotación científica y económica, enajenando a título oneroso o lucrativo, lo que ella considera, unos productos informáticos normalizados de nueva creación, denominados "Indefeasible Computer Rights" o "Derechos Irrevocables de Ordenador" (ICR), producidos en Canarias y enajenados en un soporte material que da acceso a los mismos.

Sigue exponiendo la entidad consultante, que los ICR se configuran como tarjetas de policloruro de vinilo (PVC) con código que aseguran al titular la propiedad

de un producto informático normalizado o estándar, utilizable desde cualquier lugar del mundo, concediendo fracciones informáticas normalizadas de capacidad de almacenamiento y procesamiento generados en CPD ubicados en Canarias.

(…)

Teniendo en cuenta lo anterior, y que los destinatarios son empresarios o profesionales, consulta

- Si los ICR constituyen un producto informático normalizado efectuada en soporte material, que tendría su venta la consideración de entrega de bienes a efectos del IGIC.

(…)

Comenzando por la definición general de entrega de bienes, está claro que no podemos encuadrar la venta de ICR en ella porque no son bienes corporales, sino derechos. Por lo que, atendiendo a la naturaleza de estos derechos descrita por la entidad consultante, la única posibilidad de ser considerada como entrega de bienes sería si los ICR son un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material.

Ahora bien, para que un producto informático sea normalizado, antes ha de ser un producto informático; sin embargo, la Ley 20/1991 no contiene una definición de éste, debiendo acudir a lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT):

(…)

Por ello, acudimos a las definiciones jurídico-técnicas contenidas en el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, que tiene por objeto la regulación de la propiedad intelectual, cuyo hecho generador, como establece su artículo 1, procede de una "obra literaria, artística o científica" que "corresponde al autor por el solo hecho de su creación"

(…)

(…) tanto las bases de datos como los programas de ordenador, constituyen "creaciones" de su autor, a quien corresponde la plena disposición y el derecho exclusivo a su explotación. Con ello queremos decir que el producto informático que ha creado la entidad consultante es el CPD, no los ICR.

Los ICR, no son un producto informático normalizado -como señala de forma reiterada la entidad consultante en su escrito-, sino los derechos resultantes de la explotación, onerosa o lucrativa, del que sí es el verdadero producto informático, esto es, el CPD. Los ICR son los derechos de acceso al CPD (incluyendo otros derechos, como el de almacenamiento y procesamiento, por ejemplo), sin que puedan tener la calificación de producto informático, en los términos que hemos expuesto, por el hecho de "recogerse" -no "producirse", como dice el escrito de la consulta-, en un soporte material.

Por lo que, a juicio de este centro directivo, las ventas de ICR no son productos informáticos, y consecuentemente, a efectos de IGIC, no son ni entregas de bienes como productos informáticos normalizados, ni prestaciones de servicios como productos informáticos confeccionados previo encargo.

Sin embargo (…) las ventas de los ICR sí que constituyen prestaciones de servicios de otro tipo, son servicios prestados por vía electrónica; cuya definición viene recogida en el guión cuarto del apartado Dos del artículo 17 de la Ley 20/1991" (Contestación vinculante de fecha 11 de agosto de 2023)

B) Exención operaciones interiores.

Clave: tratamiento alopecia.

"La entidad consultante se dedica a la prestación de servicios médicos profesionales consistentes en el diagnóstico, prevención y tratamiento de la alopecia. Los métodos utilizados pueden ser de carácter oral, local, inyección vía subcutánea a nivel cuero cabelludo con vitaminas o con plasma rico en plaquetas y de intervenciones quirúrgicas mediante microtrasplante capilar.

(…)

"Ahora bien, la definitiva tributación en el IGIC dependerá de si esta prestación de servicios está exenta o no del Impuesto. Para ello hemos de tener en cuenta, en este caso, el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) (…)

(…)

La aplicación de esta exención está sometida a dos requisitos, el objetivo, que atiende al tipo de servicio prestado, y el subjetivo, que tiene en cuenta el tipo de profesional que realiza el servicio. Del análisis de ambos, se concluye lo siguiente:

- Que los servicios incluidos en la exención son los relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, así como análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

- Que los profesionales médicos o sanitarios que pueden aplicar la exención, por realizar los servicios citados, son los que tienen esta consideración por el ordenamiento jurídico, además de los citados en el propio precepto.

(…)

En lo que respecta al requisito subjetivo, hemos de tener en cuenta la legislación española vigente, de conformidad con lo establecido en la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias (…)

(…)

En este sentido, atendiendo al tenor literal de la consulta, vamos a entender que los servicios son prestados por médicos, es decir, por licenciados en Medicina cuyas funciones se recogen en el artículo 6 de la citada Ley 44/2003 y, ya lo adelantamos, están vinculadas con eldiagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades.

(…)

En lo que se refiere al requisito objetivo, se desdobla en un sentido positivo y en otro negativo: en el primero, los servicios que preste este profesional sanitario han de ser para el diagnóstico, la prevención, o el tratamiento de enfermedades; y, en el sentido negativo, estos servicios no pueden tener fines estéticos.

Comenzando por el primer sentido, el positivo, se considerarán servicios de:

a) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.

b) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Dado que entre las funciones de los médicos se recogen las previstas para el disfrute de la exención en el IGIC que estamos estudiando, para cumplir este requisito objetivo positivo faltaría determinar si la alopecia es una enfermedad

Para ello acudimos a la Clasificación Internacional de Enfermedades (CIE), elaborada por la Organización Mundial de la Salud como una herramienta para registrar, notificar y agrupar afecciones y factores que influyen en la salud (…)

(…)

(…) la Organización Mundial de la Salud ya ha publicado la undécima revisión -CIE 11- (aunque aún no se aplica en España), en cuya clasificación también se recoge la alopecia como una enfermedad, diferenciando los siguientes tipos: Alopecia areata, Otra alopecia o caída del pelo especificada, Otra pérdida de cabello no cicatrizante, Alopecia cicatricial, Otra alopecia o caída del pelo especificada.

Teniendo claro que el servicio de asistencia sanitaria prestado por médicos para el diagnóstico, prevención y tratamiento de la alopecia (considerada enfermedad), ya estaríamos en disposición de dar una respuesta afirmativa a la posibilidad de aplicar la exención del artículo 50.Uno 3º de la Ley 4/2012, si no existiera el requisito objetivo negativo.

Sin embargo, como ya hemos dicho antes, esta exención tiene un requisito objetivo negativo, al excluir la asistencia con fines estéticos (…).

Para ello, acudiremos a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), la cual, aunque no es vinculante en el territorio de aplicación del IGIC, su criterio no puede obviarse, dado que ambos impuestos exigen los mismos requisitos para aplicar este beneficio fiscal, si bien en el IVA no se excluye expresamente la asistencia con fines estéticos, sí que se tienen en cuenta para no aplicar la exención, siguiendo las líneas fijadas por la esta jurisprudencia.

En la sentencia de 21 de marzo de 2013, asunto C-91/12, se planteó cuáles debían ser los criterios para decidir si las operaciones de cirugía estética y tratamientos estéticos están comprendidos en el concepto "asistencia sanitaria", en el sentido recogido en el artículo 132, apartado 1, letras b) y c) de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, precepto incluido en el Capítulo 2 del Título IX referido a las exenciones:

(…)

(…) el apartado 29 de la sentencia [dice] "De este modo, prestaciones como las controvertidas en la medida en que tengan como finalidad tratar o asistir a personas que, debido a una enfermedad, lesión o defecto congénito, necesiten una intervención de naturaleza estética, podrían estar comprendidas en los conceptos de asistencia sanitaria" y la "asistencia a personas físicas", en el sentido, respectivamente de las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 132 de la misma Directiva. Por el contrario cuando la intervención responda a fines meramente cosméticos, no podrá estar comprendida en dichos conceptos."

(…)

(…) - Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que los servicios prestados por médicos para el diagnóstico, prevención y tratamiento de la alopecia, están exentos del IGIC, siempre que se justifique que tienen una finalidad terapéutica, es decir, para tratar o asistir a personas por una enfermedad, lesión o defecto congénito."

(Contestación vinculante de fecha 8 de enero de 2024)

Clave: entrega Suelo Urbano No Consolidado y Suelo Rústico de Protección Paisajística

"La sociedad consultante era propietaria de un terreno sin urbanizar y sin edificaciones enclavadas, estando clasificado urbanísticamente y categorizado, por una parte, como Suelo Urbano No Consolidado, y, por otra parte, como Suelo Rústico de Protección Paisajística.

Hace más de 8 años formalizó con otra sociedad, un contrato de permuta inmobiliaria por obra futura, en virtud del cual la consultante cedió este terreno a cambio de tres parcelas de terrenos urbanizadas por la adquirente.

Tras el incumplimiento de la adquirente de realizar trabajo alguno de urbanización sobre el terreno, y consiguientemente del impago de la operación de permuta a la transmitente del mismo, se instó un procedimiento judicial para la resolución del contrato, que aún no ha finalizado.

Ambas partes tienen la intención de vender a una tercera entidad -que tiene la condición de ser una entidad sin fin de lucro regulada en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales del mecenazgo-, todos los bienes y derechos que tienen las entidades intervinientes en el contrato de permuta, y se daría fin al pleito judicial. En virtud de todo lo anterior, se pregunta:

1. Si dicha operación final de venta está sujeta al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

2.- Si esta operación estuviera sujeta al IGIC, si sería como entrega de bienes o como prestación de servicios.

3.- Si esta operación estuviera sujeta al IGIC, si podría ser de aplicación la exención del artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, a la parte del terreno que está clasificado como rústico.

(…)

(…) y dando respuesta a las dos primeras preguntas realizadas, se concluye lo siguiente:

1.- La transmisión del pleno dominio del terreno sin urbanizar, se califica, a efectos del IGIC, como una entrega de bienes, y no como una prestación de servicios, dado que, la parte adjudicante estará transmitiendo el poder de disposición del inmueble.

2.- La entidad que realiza esta entrega de bienes, es un empresario o profesional y la adjudicación la realiza en el ejercicio de su actividad, por lo que, siendo una sociedad mercantil entendemos que tiene esta consideración, salvo que demuestre que no la tiene, lo cual no se desprende del escrito de la consulta.

2. La entrega del terreno se realiza a título oneroso, ya que la contraprestación es la asunción de la deuda preexistente, sin que pierda tal condición si además hay una retribución dineraria, sobre lo que nada se dice en el escrito de consulta presentado.

4.- La entrega del terreno se enmarca en las operaciones que habitualmente realiza la entidad adjudicante; no obstante, la existencia o no de habitualidad, entendemos, no es un elemento esencial del hecho imponible, puesto que también entraría si se tratara de una entrega ocasional.

5.- Y, por último, la entrega citada se produce en el desarrollo de la actividad empresarial de la entidad adjudicante, siguiendo lo dispuesto en el artículo 5.6.a) de la Ley 20/1991, que considera, en todo caso, realizada en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, la entrega de un bien efectuada por una sociedad mercantil que tenga la condición de empresario o profesional.

Estando claro que esta transmisión de dominio del terreno sin urbanizar, constituye hecho imponible del IGIC, al ser una entrega de bienes realizada por un empresario a título oneroso en el desarrollo de una actividad empresarial, nos

faltaría, para determinar la sujeción al impuesto, que esta entrega esté localizada en el territorio de aplicación del mismo.

En este sentido, para determinar el lugar de realización de las entregas de bienes, el artículo 16 de la Ley 20/1991, recoge una regla general y varias reglas especiales, destacando entre estas últimas la prevista en el número 3º de su apartado Dos para los bienes inmuebles:

(…)

Dado que el terreno sin urbanizar objeto de la entrega de bienes está situado en Canarias, se concluye fácilmente que la misma está localizada en el territorio de aplicación del IGIC.

Por tanto, en virtud de todo lo expuesto anteriormente, y respondiendo a las dos primeras preguntas, estamos ante una operación de entrega de bienes sujeta al IGIC.

(…) la definitiva tributación en este Impuesto requiere dar un último paso, el relativo a que no concurra ningún supuesto de exención, dando así contestación a la tercera y última pregunta planteada.

Para ello tenemos que acudir al artículo 50 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), en cuyo apartado Uno.20º se recoge un supuesto de exención para los terrenos de esta naturaleza:

(…)

De su contenido se concluye que la exención puede aplicarse a dos tipos de terrenos: a los rústicos y a los demás -entendemos que se refiere a los que no sean rústicos- que no sean edificables. De ahí la necesidad de determinar la calificación del terreno que se describe en el escrito de la consulta -terreno sin urbanizar, estando clasificado urbanísticamente y categorizado, por una parte, como Suelo Urbano No Consolidado, y por otra parte, como Suelo Rústico de Protección Paisajística-, acudiendo a la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, en concreto a la Ley 4/2017, de 13 de julio, del Suelo y de los Espacios Protegidos de Canarias (en adelante Ley canaria del Suelo).

(…)

(…) sin ninguna duda, que la parte del terreno que tiene la calificación de "Suelo Rústico de Protección Paisajística", es un terreno rústico, a efectos del IGIC, y por tanto su entrega está sujeta y exenta, sin necesidad de cumplirse ningún requisito adicional.

Sin embargo, la otra parte del terreno, la que tiene la condición de "Suelo Urbano No Consolidado", a pesar de no ser rústico, requiere conocer si es edificable o no, ya que la exención, como dijimos antes, también se refiere a "los demás que no tengan la condición de edificables", sin que, en ningún caso, se trate de terrenos urbanizados o en curso de urbanización.

Por tanto, la cuestión principal se centra en determinar si la parte del terreno que es Suelo Urbano No Consolidado (que no tiene ninguna edificación enclavada en él), es edificable o no, y si no lo es, si está urbanizado o en curso de urbanización.

Comenzando en primer lugar por analizar si esta parte del suelo urbano es edificable, el propio artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012 contiene una definición de edificable, cuando señala que "A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido esta autorizada por la correspondiente licencia administrativa". En este sentido, el artículo 48.1 de la Ley canaria del Suelo considera solar al suelo urbano apto para la edificación por contar con diversos servicios:

(…)

Por tanto, si sobre la parte del terreno calificado como Suelo Urbano No Consolidado se han efectuado estos servicios, habrá pasado a tener la calificación urbanística de solar y tendrá a efectos del IGIC, la consideración de edificable; teniéndola también si, con independencia de que sea o no solar, se trata de un terreno apto para la edificación por haberse autorizado la misma por la correspondiente licencia administrativa.

Y, en segundo lugar, si no tuviera la condición de edificable, la exención del IGIC exige adicionalmente el requisito negativo de que no se trate de alguno de estos

terrenos: "urbanizados o en curso de urbanización" (excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público), y aquellos en los se hallen "enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas" cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto (excepto las construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruida).

Dado que, según el escrito de la consulta, no existen edificaciones enclavadas sobre ninguna parte del terreno, solo analizamos la definición del primer requisito negativo, el de los terrenos urbanizados o en curso de urbanización.

(…)

Llegados a este punto se concluye que la parte del terreno calificado como Suelo Urbano No Consolidado, no sería edificable si no está dotado de los servicios recogidos en el artículo 48.1 de la Ley canaria del Suelo o si no tiene licencia administrativa para la edificación; en caso contrario sí sería edificable. Si no fuera edificable, para considerarse que está urbanizado sería necesario que se cumpliera alguna de las condiciones de los apartados 3 y 4 del artículo 21 del texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana, o que estuviera en curso de urbanización por estar realizándose alguna de ellas.

Dado que en el escrito de la consulta se señala que no se han realizado actuaciones ni trabajos sobre esa parte del terreno urbano, entenderemos que no es edificable y que no está urbanizado ni en curso de urbanización. Por lo que consideraremos que sería de aplicación la exención del artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012, también a esa parte del terreno calificado como Suelo Urbano No Consolidado, salvo que se demostrara, a la luz de todo lo expuesto, que sí fuera edificable o que no siéndolo, estuviera urbanizado o en curso de urbanización

(…) De todo lo expuesto anteriormente se desprende que la transmisión onerosa de este terreno, está sujeta al IGIC pero exenta, y consecuentemente, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, sujeta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD:

(…)

(…) Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la venta de ambas partes del terreno constituye una entrega de bienes sujeta al IGIC, pero exenta por aplicación del artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991."

(Contestación vinculante de fecha 10 de octubre de 2023)

Clave: renuncia a la exención.

"Un matrimonio en régimen de gananciales adquiere un inmueble para destinarlo a la actividad de alquiler vacacional, que únicamente ejerce uno de los cónyuges que se ha dado de alta como arrendador en el modelo 400 de IGIC y realiza las autoliquidaciones trimestrales y demás obligaciones tributarias.

Se pretende vender el inmueble planteando si esa venta está sujeta y exenta de IGIC, en su totalidad, pudiendo ambos cónyuges renunciar a la exención dado que el adquirente sería una sociedad que cumple los requisitos para que opere la renuncia.

(…)

(…) el número 6 del artículo 5 de la Ley 20/1991 dispone en su letra b (…):
"Artículo 5.- Concepto de actividades empresariales y profesionales.

(…)

6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:

(…)

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese

en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al Impuesto."

(…) debemos diferenciar dos operaciones: de un lado, el arrendamiento del inmueble, y de otro, su venta posterior, cuya tributación depende de la previa afectación del bien al patrimonio empresarial o profesional, o al patrimonio personal, concluyendo lo siguiente:

1.- El arrendamiento del inmueble es una prestación de servicios onerosa, realizada por un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial, concretamente el cónyuge encargado de su gestión, estando sujeta al IGIC.

Es importante recordar que si la actividad de arrendamiento la ejerciera la propia sociedad de gananciales, ésta sería empresaria y tendría la condición de sujeto pasivo del IGIC a tenor de lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley 20/1991, dada su consideración de comunidad de bienes (…).

(…)

Por consiguiente, en el caso de la sociedad de gananciales (…), la consideración de sujeto pasivo puede recaer tanto en la propia comunidad como en cualquiera de sus miembros. En el caso planteado en la consulta, el consultante, vigente la sociedad de gananciales, adquirió un inmueble, con la intención de destinarlo en su totalidad a la actividad de arrendamiento que ha ejercido él, no la sociedad de gananciales.

2.- La entrega del inmueble que ha estado afecto al desarrollo de la actividad empresarial de arrendamiento, es una entrega de bienes realizada por un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial, aunque sea con ocasión del cese de la misma, estando sujeta al IGIC.

Sobre esta segunda operación versa la consulta planteada, debiendo resolver si estamos ante una entrega de un bien, o de dos entregas de un mismo bien, por el hecho de que sólo uno de los cónyuges tenga la consideración de empresario.

La respuesta requiere conocer previamente si el bien ha estado afecto a la actividad empresarial, en su totalidad o parcialmente. Para ello acudimos al artículo 29 de la Ley 20/1991, en el que se regulan los distintos requisitos para el ejercicio

del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios.

Entre estos requisitos destacamos el relativo a la existencia de una relación directa de los bienes o servicios adquiridos o importados, con la actividad empresarial o profesional que realiza el sujeto pasivo. Dicho requisito se encuentra regulado en los números 5, 6 y 7 del artículo 29 de la Ley 20/1991, de cuya lectura se desprende que en el caso de la consulta hay una total y efectiva utilización del bien en el desarrollo de la actividad empresarial de arrendamiento.

De forma sintética podemos expresar que la existencia de una relación directa exige que el inmueble en su día adquirido, debió afectarse exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo adquirente, para que la cuota del IGIC soportada en su adquisición hubiera tenido la consideración de cuota deducible. Por lo tanto, dado que el bien inmueble se ha destinado exclusivamente y en su totalidad a la actividad de arrendamiento, ha de entenderse que hay una relación directa entre el bien adquirido y la actividad empresarial a la que se ha destinado.

Considerando que el régimen económico aplicable al consultante y su cónyuge es el de sociedad de gananciales, la naturaleza ganancial de los inmuebles adquiridos determina, siguiendo lo dispuesto en los artículos 1344 y 1347 del Código Civil, que éstos se entiendan afectos en su totalidad al desarrollo de una actividad empresarial o profesional aun cuando se haya ejercido únicamente por uno de los cónyuges. Del mismo modo, la entrega posterior de dicho bien, ya lo adelantamos, estará sujeta en su totalidad al IGIC.

(…) resulta que el inmueble está integrado en el patrimonio ganancial del matrimonio, estando afecto en su totalidad y de forma exclusiva a la actividad empresarial de arrendamiento, aunque sólo la ejerza uno de los cónyuges, por lo que, estaríamos ante una única entrega de un bien inmueble.

(…) Estando clara la sujeción al IGIC de la venta del inmueble (…) faltaría completar su estudio con los supuestos de no sujeción, regulados en el artículo 9 de la Ley 20/1991, en particular, con el recogido en el apartado 1º por ser el inmueble el único bien integrado en el patrimonio empresarial de carácter ganancial; sin embargo,

queda excluido de la no sujeción porque la condición empresarial del cónyuge gestor es únicamente por ser arrendador, tal y como prevé la letra c) de dicho artículo 9.1º:

(…)

Estando el inmueble en Canarias, la entrega del mismo se entiende realizada en dicho territorio, estando sujeta al IGIC. No obstante, la definitiva tributación en este Impuesto requiere dar un último paso, el relativo a que no concurra ningún supuesto de exención.

Acudiendo al artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), vemos que sería de aplicación el previsto en el apartado 22º.

(…)

Dado que, según el escrito de la consulta, el adquirente es un empresario que cumple todos los requisitos señalados en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, podría operar a figura de la renuncia. Y, consecuentemente, esta entrega, inicialmente exenta de IGIC, estará finalmente sujeta al IGIC, y no a la modalidad TPO del ITPAJD.

(…) Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la venta del bien inmueble ganancial que ha estado destinado en su totalidad a la actividad de arrendamiento ejercida por uno de los cónyuges, estará sujeta al IGIC cuando se renuncie a la exención; en el caso de que no se pueda aplicar la renuncia a la exención del IGIC, estará sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD."

(Contestación vinculante de fecha 23 de noviembre de 2023)

C) Lugar de realización del hecho imponible.

Clave: Viviendas vacacionales

"CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, desarrolla una actividad empresarial en dicho territorio. Asimismo,

ha adquirido dos inmuebles en las Islas Canarias, con el objeto de destinarlos a viviendas vacacionales. La contratación de los alojamientos la va a dejar en manos de una entidad no establecida en Canarias, la cual actuará en nombre y por cuenta ajena. Dicha entidad dispone de una plataforma digital que permite poner en contacto al dueño y a los inquilinos, así como a la gestión del cobro en línea, todo ello a cambio de una comisión.

Por otra parte, el consultante contratará con otra entidad ubicada en Canarias el servicio de gestión de las viviendas vacacionales (limpieza y resolución de incidencias que puedan surgir), no disponiendo la misma de capacidad alguna de contratación de los alojamientos.

Se cuestiona la existencia de un establecimiento permanente de la consultante en territorio canario a efectos de determinar el lugar de realización de las operaciones descritas. También pretende conocer si la prestación de servicios de intermediación y de cobro en línea pueden considerarse como servicios prestados por vía electrónica.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

En los supuestos de viviendas vacacionales situadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuyos titulares no tengan la sede de su actividad económica o domicilio fiscal en el mismo, se considerará que dichos titulares no disponen de un establecimiento permanente en el referido territorio cuando no dispongan de medios materiales ni humanos propios para gestionar dichos arrendamientos.

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, según parece deducirse de la información contenida en la misma, la persona física consultante no mantendría en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos propios para el ejercicio de la actividad de viviendas vacacionales, por lo que debe concluirse que, en tales circunstancias, no dispone en dicho territorio de un establecimiento permanente y no se encontraría establecida en Canarias.

La prestación del servicio de limpieza y de resolución de incidencias respecto a una vivienda vacacional, tiene una relación lo suficientemente directa con dicho bien inmueble que permite determinar que el citado servicio se entiende prestado en el territorio donde radique el mismo. En el supuesto planteado, y dado que las viviendas

vacacionales están ubicadas en Canarias, la prestación de servicio está sujeta al IGIC con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos.

No tiene la consideración de servicio prestado por vía electrónica, un servicio de intermediación, prestado a cambio de una remuneración, que tiene por objeto poner en contacto mediante una plataforma digital a potenciales arrendatarios con arrendadores, que ofrecen viviendas vacacionales, tratándose de un servicio de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles.

Puesto que la persona física consultante no presta servicios complementarios propios de la industria hotelera, el servicio de intermediación se entiende prestado en el territorio donde esté situado el bien inmueble. Dado que las viviendas vacacionales están situadas en Canarias, el servicio de intermediación se encuentra sujeto al IGIC, con independencia de donde esté establecido el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos

(Contestación vinculante de fecha 14 de noviembre de 2023)

Clave: servicios prestados por vía electrónica.

"Un empresario acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), está considerando adquirir a una empresa establecida en Canarias una licencia de software bajo el modelo SaaS para la gestión de su explotación agraria. Consulta si está sujeta al IGIC o al IVA.

(…)

De forma sintética podemos señalar que el sistema SaaS (acrónimo del inglés Software as a Service, software como servicio) es un modelo de distribución de software que permite a los usuarios conectarse a aplicaciones basadas en la nube a través de internet; el hardware requerido, sistemas operativos, aplicaciones, etc. son provistas por el proveedor del servicio que, además, se encarga de mantenerlas funcionando correctamente y actualizadas. Conforme a todo ello, nos encontramos ante una una operación calificada, a efectos del IGIC, de servicio prestado por vía electrónica, de acuerdo con lo dispuesto en el guión cuarto del apartado Dos del artículo 17 de la Ley 20/1991:

(…)

Teniendo en cuenta que el destinatario es un empresario actuando como tal, y no existiendo ninguna regla especial de localización, al servicio prestado por vía electrónica objeto de consulta le resulta aplicable la regla general de localización de las prestaciones de servicios prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

(…)

(…) Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- El servicio de acceso a software bajo el modelo SaaS tiene la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

- Dado que el destinatario del servicio es un empresario actuando como tal, resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991. Puesto que el empresario destinatario del servicio no se encuentra establecido en Canarias, el servicio de acceso a software bajo el modelo SaaS está no sujeto al IGIC.

- El empresario establecido en Canarias y prestador del servicio estará obligado a emitir una factura donde no repercutirá cuota tributaria alguna y contendrá la expresión "inversión del sujeto pasivo".

(Contestación vinculante de fecha 13 de septiembre de 2023)

Clave: servicios prestados por vía electrónica.

"(…) el artículo 17 de la Ley 20/1991 requiere distinguir si el destinatario es un particular o un empresario o profesional, por lo que, como según el escrito de la consulta los destinatarios de estas ventas de ICR son empresarios o profesionales, nos centraremos en este único supuesto.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, es de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios, ya que

la regla especial prevista en su artículo 17.Tres.Uno.4 solo concurre si los destinatarios no son empresarios o profesionales.

(…)

Por lo tanto, cuando los adquirentes (…) -empresarios o profesionales-, tengan su sede de actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual en Canarias, y el servicio tenga por destinatario dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia, estos servicios se localizan en el territorio de aplicación del IGIC, estando sujetos a dicho impuesto.

En caso contrario, se localizarían fuera del territorio de aplicación del impuesto, estando no sujetos a IGIC. No obstante, cuando resulte la no sujeción al IGIC de estas ventas (…), no es necesario completar esta regla general de localización con la posible aplicación de la conocida como "cláusula de cierre", si hubiera utilización o explotación efectiva de los servicios en Canarias, dado que desde el 1 de enero de 2023, los servicios prestados por vía electrónica no se encuentran en el ámbito de aplicación de dicha regla, recogida en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991."

(Contestación vinculante de fecha 11 de agosto de 2023)

D) Sujeto pasivo

Clave: inversión sujeto pasivo en ejecuciones de obras

"El artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 recoge el siguiente supuesto de inversión del sujeto pasivo:

"2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

(…)

h) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos

directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas."

Conforme a este precepto, este supuesto de inversión del sujeto pasivo se aplicará cuando se den conjuntamente los siguientes requisitos:

a) El destinatario de la ejecución de obra debe ser un empresario o profesional actuando como tal.

   No obstante y en todo caso, se invertirá la condición de sujeto pasivo cuando el destinatario sea un ente público o una persona jurídica, con independencia de que la ejecución de obra tenga o no relación con la actividad empresarial o profesional que pueda desarrollar el ente público o la persona jurídica, y con independencia de que se encuentre o no establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

b) La operación debe disponer de la naturaleza jurídica de ejecución de obra, con independencia de su calificación como entrega de bien o prestación de servicio, o de prestación de servicio de cesión de personal necesario para la realización de la ejecución de obra.

c) La ejecución de obra debe tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

d) La ejecución de obra debe ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor (la sociedad mercantil pública estatal) y el o los contratistas principales (la UTE consultante). La inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Conforme a los datos aportados y sin entrar en mayores disquisiciones, se cumplen plenamente los requisitos señalados en las letras a), b) y d), sólo falta para determinar si se produce o no la inversión del sujeto pasivo, si la ejecución de obra adjudicada a la UTE consultante tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de una edificación.

Por la descripción de las obras (red de colectores e infraestructuras necesarias que faciliten derivar el agua residual generada en diversas aglomeraciones del Valle de La Orotava hasta el sistema de tratamiento colectivo EDAR Comarcal del Valle de La Orotava), debemos descartar que nos encontremos ante una ejecución de obra de urbanización de terrenos. Por tanto, únicamente debemos analizar si se trata de una ejecución de obra de construcción o rehabilitación de una edificación.

Una EBAR es una estación de bombeo de aguas residuales encargada de elevar las aguas residuales en los puntos en los que su transporte no se puede realizar por gravedad, permitiendo así su transporte a una estación depuradora de aguas residuales EDAR, que a su vez puede definirse como el conjunto de instalaciones que tiene por objeto la reducción de la contaminación de las aguas residuales hasta límites aceptables para el cauce receptor o su reutilización.

Tanto una EBAR como la red de colectores de aguas residuales disponen de la calificación de obras hidráulicas conforme al artículo 122.1 del Texto refundido de la Ley de Aguas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio (en adelante, Texto refundido Ley de Aguas) (…)

(…)

El artículo 5.5 de la Ley 20/1991 define con carácter general, a efectos del IGIC, edificaciones como las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente. A su vez, el citado artículo 5.5 efectúa una relación, no cerrada, de construcciones que el legislador atribuye la consideración de edificaciones, sin que sea preciso en el contexto de la presente consulta entrar en su análisis.

Teniendo en cuenta el concepto general de edificaciones, parece evidente que las obras hidráulicas contempladas en el mencionado artículo 122.1 del Texto

refundido Ley de Aguas constituyen edificaciones a efectos del IGIC. Ahora bien, el mismo artículo 5.5 de la Ley 20/1991 al igual que como indicamos en el párrafo anterior, contiene una relación no cerrada de construcciones que disponen de la consideración de edificaciones; también contiene una relación de construcciones que no tienen para el legislador la consideración de edificaciones, entre otras las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministros de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

Comprobamos que dentro de la relación de construcciones que no disponen de la naturaleza de edificaciones, se encuentran las obras de evacuación de aguas. Parece también evidente que las EBAR,s y la red de colectores se integran dentro del concepto general de evacuación de aguas.

Ahora bien, cuando la normativa excluye del concepto de edificaciones las obras de abastecimiento y evacuación de aguas, suministros de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras, sólo se refiere a las realizadas en el marco de una urbanización de terrenos.

En definitiva, las obras hidráulicas definidas en el artículo 122.1 del Texto refundido de la Ley de Aguas, tienen, a efectos del IGIC, la consideración de edificaciones siempre y cuando no se realicen en el marco de una urbanización de terrenos.

Las ejecuciones de obras objeto de consulta, cuyo objetivo es desarrollar una red de colectores y de EBAR,s que permitan bombear y derivar las aguas residuales generado en diversos núcleos de población hasta un EDAR, no se efectúan en el marco de una urbanización de terrenos, por lo que también se cumple el requisito previsto en la letra c), de lo que se deriva que se invierte la condición del sujeto pasivo por cumplirse las condiciones previstas en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991. A este respecto, debe tenerse en cuenta lo establecido en el apartado 3 del artículo 2 bis del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, que dispone:

"3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 19, número 1, apartado 2º, letra h), párrafo primero, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de

modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:

a) *Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.*

b) *Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones*."

(Contestación vinculante de fecha 6 de septiembre de 2023)

E) Base imponible

Clave: entrega por precio único inmuebles con distintos usos

"Un empresario desarrolla la actividad de promoción y arrendamiento inmobiliario en varios edificios de su propiedad. Tiene intención de transmitir por precio único un edificio de viviendas y oficinas. El edificio fue objeto de rehabilitación hace tres años y no tiene división horizontal. Desde la finalización de la rehabilitación, determinadas viviendas y oficinas, susceptibles de uso autónomo respecto del resto, han sido destinadas al arrendamiento sin opción de compra a terceros, si bien solo una vivienda y una oficina han sido arrendadas durante más de dos años. El adquirente del edificio será un tercero distinto de los arrendatarios.

(…)

(…) el artículo 4.4 de la Ley 20/1991 [regula el] deslinde entre el IGIC y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD)

(…)

De este precepto se desprenden los siguientes criterios generales:

a) Las operaciones sujetas al IGIC no estarán sujetas a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD.

b) Las operaciones sujetas al IGIC pueden estar sujetas a las modalidades "operaciones societarias" y "actos jurídicos documentados" del ITPAJD.

A estos efectos, determinadas operaciones en el ámbito inmobiliario sujetas y exentas del IGIC se consideran sujetas a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD: las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, cuando estén exentas del IGIC, salvo en aquellos casos en que el sujeto pasivo transmitente renuncie a la exención en los términos establecidos en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012.

El único supuesto de exención en el IGIC que pudiera ser de aplicación a la entrega del edificio objeto de consulta, es el previsto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 (…)

(…)

Tratándose de edificaciones cuya construcción o rehabilitación esté terminada, la exención es aplicable a las segundas y ulteriores entregas de tales edificaciones. Se determina indirectamente qué se entiende por segunda o ulterior entrega de edificación a través de determinar qué se considera primera entrega:

- Que la entrega sea realizada por el promotor de la construcción o de la rehabilitación.

- Que la construcción o rehabilitación de la edificación objeto de entrega esté terminada.

- Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra. No obstante, no pierde la consideración de primera entrega cuando habiéndose utilizado ininterrumpidamente durante más de dos años, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

De la información aportada en la petición de consulta se desprende lo siguiente:

i) El edificio objeto de entrega está rehabilitado, teniendo en cuenta el concepto de rehabilitación contenido en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012.

ii) El sujeto pasivo transmitente es el promotor de la rehabilitación.

iii) Sólo una vivienda y una oficina han sido objeto de utilización ininterrumpida durante más de dos años; el resto de las viviendas o locales han sido utilizados por un tiempo inferior a dos años o no utilizadas.

Aunque el edificio que se pretende transmitir constituye una única finca registral, puesto que no ha sido objeto de división horizontal, lo cierto es que las viviendas y oficinas que conforman el edificio son susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, lo que ha permitido la suscripción de contratos de arrendamiento independiente de las oficinas y viviendas. Pues bien, este hecho de uso autónomo de las viviendas y locales debe trasladarse también para el análisis de la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

Por tanto, en la medida en que partes del edificio susceptibles de uso autónomo han sido utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años por personas distintas del adquirente, la entrega de esa parte del edificio se encuentra sujeta y exenta al IGIC, estando sujeta a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD, dado que en este caso, no estaríamos ante una primera entrega de una edificación.

Cuestión distinta, son las partes del edificio susceptibles de uso autónomo que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante menos de dos años o no utilizadas; en este caso, nos encontraríamos ante la primera entrega de una edificación sujeta y no exenta al IGIC.

Debemos señalar la posibilidad de renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, debiéndose contemplar dos escenarios:

A) Se ejercita la renuncia.

En este supuesto la entrega de la totalidad de las viviendas y locales estarían sujetas y no exentas al IGIC. Ahora bien, debe tenerse en cuenta la inversión del sujeto pasivo contemplada en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 (…)

(…)

Por tanto, la cuota del IGIC devengada correspondiente a la entrega de las partes del edificio que disponen de la consideración de primera entrega, será declarada por el sujeto pasivo transmitente; mientras que la cuota devengada correspondiente a la entrega de la parte del edificio que no dispone de la consideración de primera entrega por la que se ha renunciado a la exención, deberá ser declarada por el empresario adquirente dado que se invierte en él la condición de sujeto pasivo.

Dada la existencia de un precio único de transacción pero con dos obligados tributarios que deben declarar la cuota devengada y puesto que para la determinación de ésta es absolutamente necesario fijar la base imponible, evidentemente la base imponible debe repartirse.

En el supuesto objeto de consulta nos encontramos con la adquisición a precio único de bienes, aunque integrados en el mismo edificio, destinados a usos diferentes, por lo que estamos ante de bienes de distinta naturaleza. Esta circunstancia obliga a aplicar la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991, que dispone:

"2. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto."

Dicho valor de mercado se determinará conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 23.3.c) de la Ley 20/1991 que establece lo siguiente:

"(...)A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquél que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.(...).". En ningún caso, la suma de las bases imponibles que debe declarar el transmitente y el adquirente puede ser ni inferior ni superior a la contraprestación única pactada; ello obliga al sujeto pasivo y al sujeto pasivo por inversión a aplicar la regla prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991 en coordinación.

La utilización obligatoria de la regla especial prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991, impide que se determinen las bases imponibles, en función de la relación de los metros cuadrados de las viviendas y de locales respecto a los metros totales.

B) No se ejercita la renuncia.

En este supuesto, la entrega de las viviendas y locales susceptibles de uso autónomo que se han utilizado menos de dos años o que no se han utilizado, está sujeta al IGIC y no exenta. (…)

La transmisión de la vivienda y local que se ha utilizado ininterrumpidamente durante más de dos años, está sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD (…)

(…) Conforme a lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la entrega de las partes del edificio que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años por personas distintas del adquirente (una vivienda y un local), estaría sujeta y exenta al IGIC, conforme al artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, por no tratarse de la primera entrega de una edificación, estando sujeta a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD. En la transmisión de las partes del edificio que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante menos de dos años o no utilizadas, estaríamos ante la primera entrega de una edificación sujeta y no exenta al IGIC.

Puesto que la totalidad del edificio es transmitido por precio único y las viviendas y locales, aunque integrados en el mismo edificio, están destinados a usos

diferentes, estamos ante de bienes de distinta naturaleza, en la fijación de la base imponible imputable a la entrega de las partes del edificio sujeta y no exenta al IGIC, resulta aplicable la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991. La base imponible correspondiente a las partes del edificio que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años, sujeta a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD, se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el caso de ejercitarse la renuncia a la exención del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, se produciría la inversión del sujeto pasivo en el empresario adquirente, debiendo éste declarar la cuota del IGIC devengada relativa a la entrega de las partes del edificio que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años. Será aplicable el artículo 23.2 de la Ley 20/1991 para la determinación de la base imponible necesaria para el cálculo de la cuota devengada que debe declarar el empresario transmitente, por las partes del edificio no utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años, o no utilizadas, y la base imponible para el cálculo de la cuota devengada que debe declarar el empresario adquirente, por las partes del edificio utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años.

En ningún caso, la suma de las bases imponibles que debe declarar el transmitente y el adquirente puede ser ni inferior ni superior a la contraprestación única pactada; ello obliga al sujeto pasivo y al sujeto pasivo por inversión a aplicar la regla prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991 en coordinación."

(Contestación vinculante de fecha 6 de septiembre de 2023)

F) Tipos impositivos

Clave: reimportación relojes elaborados parcialmente con oro.

"La persona física consultante pretende enviar a la Península diversos relojes elaborados parcialmente con oro para que sean objeto de reparación. Consulta cuál será el tipo impositivo aplicable en su reimportación a Canarias, si el tipo incrementado del 15 por ciento por tratarse de objetos parcialmente elaborados con

oro, o el tipo general del 7 por ciento que correspondería a la actuación de reparación."

Conforme a lo previsto en los artículos 56.1.c) y 56.2.b) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) "la importación de relojes que contengan parcialmente oro tributa al tipo incrementado del 15 por ciento. También tributa a este tipo incrementado la prestación de servicios de ejecución de obras que tengan por objeto la producción de relojes que contengan parcialmente oro.

No obstante, y dado que se ha remitido los relojes objeto de consulta fuera del ámbito territorial de aplicación del IGIC para que fueran objeto de reparación y su posterior reimportación a Canarias, debemos tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 51 de la Ley 4/2012, que dispone:

"6. En las reimportaciones de bienes que hayan sido exportados temporalmente fuera del territorio de aplicación del impuesto y que se efectúen después de haber sido objeto de trabajos de reparación, transformación, adaptación, ejecuciones de obra o incorporación de otros bienes, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a las operaciones indicadas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto.

En las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes que hayan sido exclusivamente objeto de servicios exentos mientras han permanecido vinculados a los regímenes o situaciones a que se refieren los artículos 13 y 15 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a los citados servicios si no hubiesen estado exentos."

Conforme a lo manifestado por la persona física consultante, la operación que se realiza sobre los relojes no puede considerarse de ejecución de obras porque no tiene como objeto la producción del mismo, sino su mera reparación; operación que de realizarse en Canarias tributaría al tipo general del 7 por ciento, conforme a lo establecido en el artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012.

(…)

Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que está sujeta al tipo general del 7 por ciento la reimportación de relojes parcialmente elaborados con oro que fueron enviados a la Península para ser objeto de reparación."

(Contestación vinculante de fecha 14 de noviembre de 2023)

Clave: bebidas refrescantes.

"Se consulta la tributación en el IGIC de la importación o entrega de una bebida que contiene, entre otros ingredientes, agua, zumo, extractos vegetales, cafeína (en una proporción inferior a 150 miligramos por litro) y azúcar y edulcorantes añadidos."

El artículo 54.bis de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales dispone:

"Artículo 54 bis. Tipo de gravamen reducido del 5 por ciento.

El tipo de gravamen reducido del 5 por ciento será aplicable a la entrega de bebidas energéticas y bebidas refrescantes y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos.

Se entiende por bebida energética todo líquido que contenga cafeína, cualquiera que fuera su origen, en una proporción superior a 150 miligramos por litro.»

Aparentemente el ámbito objetivo del tipo impositivo reducido del 5 por ciento es triple:

- Bebidas energéticas.

- Bebidas refrescantes a los que se han añadido azúcares o edulcorantes.

- Gaseosas a los que se han añadido azúcares o edulcorantes.

A diferencia de las bebidas energéticas que tiene una definición expresamente contemplada en la regulación legal del IGIC (todo líquido que contenga cafeína, cualquiera que fuera su origen, en una proporción superior a 150 miligramos por litro), y matizamos que con independencia de que las mismas contengan o no

azúcares o edulcorantes añadidos, no existe en la regulación legal o reglamentaria del IGIC un concepto de bebidas refrescantes y de bebidas gaseosas, por ello y conforme a lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, habrá que acudir, con carácter supletorio, a las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común.

De acuerdo con ello, nos podemos apoyar en lo dispuesto en el Real Decreto 650/2011, de 9 de mayo, por el que se aprueba la reglamentación técnico-sanitaria en materia de bebidas refrescantes (en adelante, Real Decreto 650/2011).

(…)

Comprobamos que en realidad la bebida gaseosa es una bebida refrescante, por lo que su mención expresa en el artículo 54 bis de la Ley 4/2012 resulta innecesaria (…).

La consulta hace mención a una bebida que contiene, entre otros ingredientes, agua, zumo de fruta, cafeína (en una proporción inferior a 150 miligramos por litro) y azúcar y edulcorantes añadidos.

Es patente que no se trata de una bebida energética puesto que tiene una proporción de cafeína inferior a 150 miligramos por litro. Ahora bien, sí dispone de la consideración de bebida refrescante dado que contiene, entre otros elementos, agua, zumo, extractos vegetales y azúcar y edulcorantes añadidos.

(…) Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que tributa al tipo reducido del 5 por ciento la importación o entrega de una bebida que, aunque no tenga la consideración de bebida energética por tener una proporción de cafeína inferior a 150 miligramos por litro, tiene la consideración de bebida refrescante al contener, entre otros elementos, agua, zumo, extractos vegetales, azúcar y edulcorantes añadidos.”

(Contestación vinculante de fecha 8 de enero de 2024)

Clave: agua de Seltz y agua de soda.

"Se consulta cuál es el tipo impositivo aplicable a la importación y entrega de agua de Seltz y agua de soda.

(…)

El disponer de la consideración de bebidas refrescantes no determina automáticamente la aplicación del tipo reducido del 5 por ciento. En efecto y haciendo abstracción de las bebidas energéticas, la aplicación del tipo reducido que nos ocupa previsto en el nuevo artículo 54 bis de la Ley 4/2012 requiere el cumplimiento de dos requisitos, a saber: que el bien objeto de importación o entrega tenga la consideración de bebida refrescante - el "Agua de seltz" y "Agua de soda" disponen de tal condición -, y que tenga azúcares o edulcorantes añadidos - requisito que no cumplen los productos objeto de consulta -.

(…) Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que no resulta aplicable el tipo reducido del 5 por ciento a la entrega o importación de "Agua de seltz" y "Agua de soda".

(Contestación vinculante de fecha 8 de enero de 2024).

Clave: transporte discrecional de pasajeros en autobús.

"Un Ayuntamiento ha licitado la contratación del servicio de transporte discrecional en autobús y con conductor, para los usuarios de diversas actividades municipales. Los traslados tienen la temporalidad de dichas actividades que se desarrollan en momentos puntuales a lo largo del año y que están asociadas a necesidades o eventos de carácter institucional, cultural, educativo, deportivo o social organizados por esta corporación local, sin que obedezcan a una programación previamente establecida.

(…) se consulta cuál es el tipo de gravamen aplicable en el IGIC.

(…)

1. (…) la actividad que realizará la persona adjudicataria del contrato de transporte discrecional de viajeros, a efectos del IGIC, es una prestación de servicios -no entrega de bienes-, siendo imprescindible, tanto para la

aplicación de las reglas de localización como del tipo de gravamen, determinar el tipo de servicio, como ahora analizaremos.

2.- (…) esta prestación de servicios se realiza por una entidad que, entendemos, tiene la condición de empresaria y que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial con carácter oneroso, por lo que constituye hecho imponible del IGIC.

Procedamos a continuación a determinar el tipo de servicio que, a efectos del IGIC, va a prestar la entidad adjudicataria del contrato al Ayuntamiento consultante:

Si atendemos al contenido del contrato, parece claro que estamos ante un servicio de transporte terrestre de viajeros, que requiere llevar en autobús a unas personas a unos destinos, esperarlos y retornar al lugar de su recogida al inicio del trayecto.

Y si atendemos a la normativa reguladora del transporte terrestre veremos que también tienen la misma consideración, incluso si se calificara como servicio de arrendamiento de vehículo con conductor pues es una modalidad de transporte, tal y como se recoge en el artículo 79 bis de la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias (en adelante, Ley 13/2007).

(…)

De la aplicación [del] conjunto normativo [sectorial aplicable] podemos sacar dos conclusiones, que son importantes, ya lo adelantamos, para responder a la consulta planteada respecto al tipo de gravamen aplicable en el IGIC:

- Que si la empresa adjudicataria del contrato municipal, tiene más de diez vehículos tipo turismo con menos de diez plazas y una antigüedad máxima de un año desde la primera matriculación, y obtiene la correspondiente autorización administrativa, el servicio que presta sería de arrendamiento de vehículo con conductor que, como hemos dicho, constituye una modalidad de un transporte público discrecional de viajeros.

- Que si la empresa adjudicataria del contrato municipal, no tiene vehículos tipo turismo, o teniéndolos no alcanza el número mínimo de vehículos o de plazas

> o aquéllos superan la antigüedad máxima requerida, o con independencia de estos límites cuantitativos y temporales, no obtiene la autorización administrativa, no estaríamos ante un arrendamiento de vehículo con conductor, sino ante un servicio de transporte de viajeros.

Entendemos que es en este segundo grupo en el que se encuadraría la empresa, puesto que los vehículos que va a tener que utilizar para poder atender el traslado de los viajeros no pueden ser turismos, pues, presumiblemente han de tener más de nueve plazas, por lo que se usarán autobuses, como señala el escrito de la consulta (…)

(…)

(…) Estando claro que, atendiendo a las características del contrato adjudicado, el servicio prestado es de transporte de viajeros, no de arrendamiento de vehículos con conductor, y que constituye hecho imponible del IGIC (…), faltaría completar su estudio con tres elementos que determinarán la definitiva sujeción a dicho impuesto: la localización de la operación en el territorio de aplicación del impuesto, los supuestos de no sujeción, y los supuestos de exención.

De conformidad con lo previsto en el artículo 9 de la Ley 20/1991 y el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), no concurre ningún supuesto, respectivamente, de no sujeción ni de exención, por lo que nos centramos en la localización territorial de esta operación. A estos efectos el artículo 17 de la Ley 20/1991, recoge una regla general y varias reglas especiales, destacando entre estas últimas la prevista en el número Tres apartado Uno, punto 2, letra a) para los transportes de pasajeros:

(…)

"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.
Uno. Reglas generales.

(…)

Tres. Reglas especiales.

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

(…)

2. Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley

a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario."

Siendo de preferente aplicación la regla especial, y dado que es indiferente la condición empresarial o profesional del destinatario y que los distintos trayectos del transporte contratado discurrirán siempre en Tenerife, está claro que estos servicios se localizarán siempre en el territorio de aplicación del IGIC, estando sujetos al IGIC.

(…) Teniendo claro lo anterior, ya estamos en disposición de abordar el estudio del tipo de gravamen aplicable a esta prestación de servicios, dando así respuesta a la consulta presentada.

(…)

De [la] lectura [del artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012] se desprende que el tipo de gravamen del 3 por ciento es de aplicación a todos los servicios de transporte terrestre de viajeros o mercancías, salvo a tres: los turísticos, los de arrendamiento de vehículos con conductor (incluyendo el servicio de transporte en puertos y aeropuertos) y los de arrendamiento de vehículos en caravanas.

(…)

A estos efectos, de los tres tipos de operaciones excluidas del tipo de gravamen reducido del IGIC, sólo tenemos que estudiar el primero, pues tenemos claro que en el supuesto objeto de consulta no estamos ante un contrato de arrendamiento de vehículos con conductor (…), y que, obviamente no estamos ante un arrendamiento de vehículos en caravana; en relación a este último mencionar que se regulan en los artículos 95 y 96 de la Ley 13/2007 como una actividad complementaria o auxiliar

del arrendamiento de vehículos, describiéndolos como un "arrendamiento de vehículos para circular en expediciones organizadas formando caravanas".

Centrándonos en los transportes turísticos, el artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012 se remite para su concepto a la Ley 13/2007, que recoge el concepto de transportes turísticos públicos, así como de los complementarios, tanto turísticos como de ocio y recreo, interesándonos ahora únicamente los primeros, no los complementarios, estando regulados en su artículo 69.1:

(…)

(…) podemos concluir que en el transporte público turístico, es el usuario del mismo el que demanda el servicio de forma directa y lo contrata como parte, principal o complementaria, de su visita, viaje, aventura o experiencia. Y esta es la clave para determinar el tipo de gravamen aplicable al supuesto de hecho planteado en la consulta.

Cuando el Ayuntamiento contrata el servicio de transporte discrecional en autobús, no lo hace para el disfrute de la propia Corporación, ni con un fin turístico o de ocio y recreo de los habitantes del municipio, sino que lo hace en el ejercicio de las competencias propias reconocidas en el artículo 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local; concretamente en su apartado 1 con carácter general, y con carácter particular las de las letras l) y m) del apartado2:

"Artículo 25.

1. *El Municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover actividades y prestar los servicios públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal en los términos previstos en este artículo.*

2. *El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:*

(…)

l) Promoción del deporte e instalaciones deportivas y de ocupación del tiempo libre.
m) Promoción de la cultura y equipamientos culturales.

(…)".

Por todo ello, entendemos que el servicio de transporte discrecional de viajeros que contrata el Ayuntamiento consultante con la entidad adjudicataria, no es un transporte turístico.

(…) Conforme a todo lo expuesto es criterio vinculante de este centro directivo que:

- El transporte discrecional de viajeros en autobús y con conductor, es una prestación de servicios sujeta y no exenta de IGIC, que, atendiendo a la finalidad descrita en la consulta, no se puede calificar como transporte terrestre turístico, ni como arrendamiento de vehículos con conductor (ni servicio de transporte en puertos o aeropuertos), ni arrendamiento de vehículos en caravana.

- El tipo de gravamen del IGIC aplicable a esta operación es el reducido del 3 por ciento, recogido en el artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012, al no concurrir ningún supuesto de exclusión del mismo.

(Contestación vinculante nº 2156 de fecha 15 de diciembre de 2023).

Clave: preparados de carne.

" (…) la adición a la carne fresca troceada de productos alimenticios (fibra vegetal), condimentos (sal, pimentón, ajo, especias, azúcar) y aditivos (antioxidantes, glucosa de jarabe, aromas), supone que nos encontremos ante un "preparado de carne", que implica no estar ante un acto de mera manipulación y conservación, por lo que a su importación sujeta al IGIC no le resulta de aplicación el tipo cero previsto en el artículo 52.b) de la Ley 4/2012, sino el tipo reducido del 3 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012."

(Contestación vinculante de fecha 20 de noviembre de 2023)

Clave: tipo cero 52.l) y m) de la Ley 20/1991

"Las letras l) y m) del artículo 52 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2042), disponen:

"El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:

(…)

l) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, así como las importaciones de bienes, con destino a la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica.

m) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, así como las importaciones de bienes, con destino a los centros de control y estaciones de seguimiento de satélites."

Un breve análisis de ambas letras del artículo 52 de la Ley 4/2012, denota que nos encontramos ante un beneficio fiscal de carácter plenamente objetivo, y no subjetivo, pues resulta aplicable el tipo cero cuando el bien o servicio objeto entrega o importación tenga una relación directa con la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica, o con los centros de control y estaciones de seguimiento de satélites.

(…) Respecto a la consulta de si en el caso de que sea aplicable el tipo cero, si debe facilitar algún documento al adquirente (…), en realidad es el adquirente quien debe justificar que se trata de una prestación de servicio destinada a la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica, o a los centros de control y estaciones de seguimiento de satélites.

A distinción de otros supuestos de aplicación del tipo cero, no existe ninguna previsión sobre la obligación por parte del adquirente de los bienes o servicios de comunicar expresa y fehacientemente al proveedor de la aplicación del tipo cero por tratarse de un bien o servicio destinado a la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica. Ahora bien, es obvio que el proveedor necesita un

documento para justificar, ante posibles actuaciones de la Agencia Tributaria Canaria, la razón de la aplicación del beneficio fiscal que nos ocupa. A juicio de este centro directivo, resulta válida una declaración o certificación de la persona o entidad adquirente del destino de los bienes o servicios."

(Contestación vinculante de fecha11 de agosto de 2023)

G) Deducción/devolución

Clave: deducción por realización operaciones no sujetas.

"Una entidad tiene la sede de su actividad económica en Canarias, sin disponer de establecimientos permanentes en otros territorios. Su actividad es el comercio on line de aparatos electrónicos, sin que el producto objeto de entrega entre en el territorio de aplicación del IGIC. (…)

La entidad sólo opera con clientes radicados fuera de Canarias, pero dentro de la Unión Europea, repercutiendo la correspondiente cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido, realizando, por tanto, exclusivamente entregas de bienes no sujetas al IGIC. Casi la totalidad de sus clientes son particulares.

Soporta cuotas del IGIC en la adquisición de bienes o servicios realizados por empresarios o profesionales establecidos en Canarias.

Entiende que aunque casi la totalidad de las entregas no sujetas al IGIC que realiza tienen como destinatario particulares, por lo que la suma de las contraprestaciones de las entregas a los particulares es muy superior al 70 por ciento del total de las contraprestaciones, no dispone de la consideración de comerciante minorista, por lo que no está acogido al régimen especial de comerciantes minoristas.

Consulta si se confirma (…) que no tiene la condición de comerciante minorista y no está acogido al régimen especial de comerciantes minorista sino al régimen general (…) tendría derecho a la deducción de las cuotas del IGIC que soporta (…).

(…)

Nos interesa para la resolución de la cuestión planteada únicamente el contenido del artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, puesto que realiza exclusivamente operaciones no sujetas.

Únicamente tendría derecho a la deducción si las entregas de bienes, no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización de las entregas de bienes, disponen de la consideración doctrinal de "operaciones no sujetas plenas"; es decir, que permiten el derecho a ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en el desarrollo de las entregas de bienes no sujetas.

Para que una operación no sujeta al IGIC por aplicación de las reglas de localización permita el derecho a la deducción, requiere efectuar una ficción: que de estar sujeta dicha operación al IGIC diera derecho a la deducción.

La operación que realiza fuera de Canarias responde a las siguientes características:

- Entrega de bien.

- El bien entregado no ha sido objeto de fabricación, elaboración o manufactura por parte del empresario vendedor; es decir, su entrega se realiza en el desarrollo de una actividad comercial.

- El destinatario es un particular.

Hagamos el análisis de su tributación con las características mencionadas, bajo la hipótesis de que la entrega se efectúa dentro de Canarias y, por tanto, sujeta al IGIC.

Puesto que la entrega se realiza en el desarrollo de una actividad comercial, es básico determinar si el empresario vendedor dispondría o no de la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC. Si dispusiera de tal condición, la entrega estaría exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012.

(…) Puesto que entregaría los bienes en Canarias sin haber sido objeto de fabricación, elaboración o manufactura por parte del empresario vendedor, se cumpliría el

requisito cualitativo; casi la totalidad de los clientes son particulares y, según manifiesta, la suma de las contraprestaciones de las entregas a los particulares es muy superior al 70 por ciento del total de las contraprestaciones, se cumpliría también el requisito cuantitativo, por lo que tendría la condición de comerciante minorista. Derivado de ello, las entregas de bienes estarían exentas del IGIC.

La exención prevista en los artículos 50.Uno.27º y 90.Uno.a) de la Ley 4/2012, no se encuentra dentro de las mencionadas en el artículo 29.4.1º de la Ley 20/1991 que darían derecho a la deducción. Nos encontramos, por tanto, ante una exención que la doctrina califica de "limitada" que no daría derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en el desarrollo de la actividad comercial. Por último, el régimen especial de comerciantes minoristas es de aplicación obligatoria, conforme al artículo 88 de la Ley 4/2012, no pudiendo ser objeto de renuncia.

Corolario de todo lo expuesto es que bajo la hipótesis de que las entregas de bienes se realizan en Canarias, no tendría derecho a la deducción."

(Contestación vinculante de fecha 8 de enero de 2024)

Clave: Regularización deducción bienes de inversión no afectos exclusivamente a la actividad profesional.

"La persona física consultante desarrolla la actividad profesional de arquitecto, estando excluido del régimen especial del pequeño empresario o profesional. Declara que hace tres años adquirió una vivienda que utiliza, desde su adquisición, como residencia habitual, teniendo habilitado un espacio en la vivienda para su utilización como despacho profesional. Este espacio no es susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Igualmente, hace dos años adquirió un automóvil de turismo que utiliza tanto para sus desplazamientos particulares como para la visita a obras.

Conforme con la legislación vigente en los años de adquisición no pudo deducir, en ningún porcentaje, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de la vivienda y del automóvil de turismo.

Consulta si con la modificación desde el día 1 de enero de 2023 de los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991, y puesto que entiende que tanto la vivienda como el automóvil de turismo adquiridos constituyen bienes de inversión aunque utilizados en parte en el desarrollo de la actividad profesional, cabe la regularización de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de la vivienda y del automóvil de turismo en los años que falta por transcurrir del período de regularización.

(…)

Una contestación adecuada a la consulta formulada, requiere el análisis de la regulación del requisito objetivo de la deducción de la relación directa en dos ámbitos temporales:

hasta el día 31 de diciembre de 2022 y desde el día 1 de enero de 2023.

A) Hasta el día 31 de diciembre de 2022.

Diferenciaremos entre la vivienda y el automóvil de turismo adquiridos.

- Vivienda.

(…) hasta el día 31 de diciembre de 2022, la afectación de la vivienda adquirida al ejercicio de actividades profesionales (actividad de arquitecto) y su utilización para fines privados (residencia habitual), implicó la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada en su adquisición, salvo que la utilización para fines privados hubiera sido de forma accesoria y notoriamente irrelevante. Dado que la vivienda adquirida tenía, y tiene, como destino constituir su residencia habitual, no cabe hablar de utilización de la vivienda para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

(…) el número 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991 disponía:

"8. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad se entenderá producida la afectación por aquella parte de los mismos que se utilice realmente en la actividad de que se trate.

En este sentido sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto.

En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles."

El contenido de este número no pudo ser aplicado porque el propio consultante señala que la vivienda no era susceptible de aprovechamiento separado e independiente del resto. Nos encontramos, por tanto, ante una cuota del IGIC excluida de las cuotas deducibles.

(…)

Partiendo que la vivienda adquirida por el consultante dispone de la consideración de bien de inversión por la parte afecta al desarrollo de actividades económicas, obligatoriamente la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la vivienda objeto de consulta debiera entrar en el proceso de regularización previsto en el artículo 40.2 de la Ley 20/1991. No obstante, la regularización prevista en el citado artículo 40.2 únicamente es predicable de las cuotas que sean deducibles; en sentido contrario, no cabe la regularización de las cuotas excluidas del derecho a la deducción por incumplir el requisito de la relación directa. Por tanto, la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la vivienda no se incorpora a ningún proceso de regularización.

(…)

- Automóvil de turismo.

Nos encontramos ante un elemento patrimonial indivisible, por lo que no cabía un aprovechamiento parcial, de lo que deriva que no fue posible la deducción de la cuota del IGIC soportada en su adquisición en ningún porcentaje, en aplicación de los mismos criterios expresados respecto a la vivienda.

A mayor abundamiento, la cuota del IGIC soportada en la adquisición del automóvil de turismo que se utilizaba de forma alternativa para fines profesionales

(visitas a obras) y para fines privados, no sólo no fue posible su deducción con base en los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991, sino también con base en lo que disponía, hasta el día 31 de diciembre de 2022, el artículo 30.1 de la Ley 20/1991:

(…)

(…) ello tiene una gran trascendencia como luego veremos, por lo que debemos plantearnos qué norma primaba hasta el día 31 de diciembre de 2022 respecto al ejercicio de la deducción de las cuotas soportadas en operaciones relativas a medios de transporte en general, o a automóviles de turismo en particular.

Para resolver este "conflicto normativo" hemos de acudir al "principio de especialidad" (norma especial prima sobre norma general), (…). En virtud de este principio, cuando dos o más normas regulen aparentemente el mismo supuesto de hecho, debemos aplicar aquella que tenga un destinatario más individualizado, propio o característico con relación al destinatario de la otra u otras normas, que debe ser más general.

Llevando esto al caso que nos ocupa, debemos concluir que respecto a las cuotas del IGIC soportada en operaciones relativas a medios de transporte en general, o a automóviles de turismo en particular, prevalecía la regulación contenida en el artículo 30.1 de la Ley 20/1991.

Pues bien, conforme a lo establecido en el artículo 40.9.5º de la Ley 20/1991, los automóviles de turismo, adquiridos o importados con anterioridad al día 1 de enero de 2023, excluida del derecho a la deducción la cuota del IGIC soportada en su adquisición o importación por aplicación del artículo 30.1 de la Ley 20/1991, no tienen la calificación de bien de inversión.

El dato de que la cuota soportada en la adquisición del automóvil de turismo tuviera la condición de cuota no deducible, y el hecho de que no tuviera la condición de bien de inversión, fueron impedimentos evidentes de inaplicación del proceso de regularización de dicha cuota soportada.

B) Desde el día 1 de enero de 2023

De forma resumida podemos señalar que de la redacción vigente desde el día 1 de enero de 2023 del artículo 29.5, 6, 7 y 8 de la Ley 20/1991, se desprende que cuando un empresario o profesional adquiere o importa un bien o servicio que no afecta directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional, las cuotas del IGIC soportadas no podrán ser deducidas en ninguna medida o cuantía, salvo que se trate de bienes de inversión, en cuyo caso la afectación parcial de dichos bienes permitiría la deducción parcial de tales cuotas del IGIC conforme a las reglas expresadas en el citado artículo 29. Excepcionalmente el número 8 del artículo 29 extiende esta posibilidad de deducción parcial a determinados gastos corrientes. Respecto a la nueva redacción del artículo 30.1 de la Ley 20/1991 se ha suprimido toda referencia a medios de transporte.

La cuestión objeto de consulta es si los cambios normativos de los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la 20/1991, y del número 1 del artículo 30 del mismo cuerpo legal, suponen que las cuotas devengadas con anterioridad al día 1 de enero de 2023 y soportadas en la adquisición de la vivienda o del automóvil de turismo que se utilizan parcialmente en actividades empresariales o profesionales y actividades privadas, sin ser susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, entran en el proceso de regularización previsto en el artículo 40 de la Ley 20/1991 por los años que faltan por transcurrir del período de regularización.

(…)

Pues bien, la respuesta es que las modificaciones del contenido de los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la 20/1991, y del número 1 del artículo 30 de la citada ley, no suponen que las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de la vivienda y del automóvil de turismo entren en proceso de regularización en los años que faltan por trascurrir del período de regularización (conforme a los datos aportados, 7 años respecto a la vivienda y 3 años respecto al automóvil de turismo), por dos razones:

- Respecto a la vivienda, porque la cuota soportada en su adquisición, conforme a la regulación vigente en el devengo del Impuesto, no era deducible, y este carácter no puede ser modificado conforme a una normativa que entra en vigor con posteridad a dicho devengo, y sin que exista una disposición que prevea la

aplicación retroactiva de las modificaciones legales que han entrado en vigor el día 1 de enero de 2023.

(…)

- Respecto al automóvil de turismo, por los motivos que se han expuesto en el anterior guión, su no consideración de bien de inversión, conforme a la regulación vigente en el momento del devengo del Impuesto por su adquisición, y sin que exista disposición de aplicación retroactiva de las modificaciones que han entrado en vigor el día 1 de enero de 2023, queda inalterada."

(Contestación vinculante de fecha 26 de septiembre de 2023)

H) Regímenes especiales

Clave: régimen especial del criterio de caja

"CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física estaba en el año 2022 acogida al régimen especial del criterio de caja (RECC). Como consecuencia de tener en dicho año un volumen de operaciones inferior a 30.000 euros, en el mes de enero de 2023 presentó declaración censal comunicando la inclusión en el régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP) sin renunciar al mismo.

El volumen de operaciones en el año 2023 será superior a 30.000 euros por lo que en el año 2024 estará excluido del REPEP.

Señala que la inclusión en el REPEP durante 2023 supuso que no pudiera acogerse dicho año al RECC. Consulta si la inaplicación del RECC durante 2023 como consecuencia de su inclusión en el REPEP puede calificarse de renuncia al RECC. Caso de respuesta negativa, consulta si puede acogerse al RECC en el año 2024.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

No puede calificarse de renuncia al régimen especial del criterio de caja (RECC) la imposibilidad de acogerse al mismo como consecuencia de la inclusión, sin

renuncia, en el régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP), por lo que si en el año 2024 está excluido del REPEP por haber superado en el año 2023 el volumen de operaciones de 30.000 euros, nada impide que pueda acogerse al RECC en el año 2024."

(Contestación vinculante de fecha 3 de enero de 2024)

Clave: Régimen Especial Pequeño Empresario o Profesional.

"La persona física consultante ha comenzado la actividad de comercio al por mayor de productos textiles y está acogida al régimen especial del pequeño empresario o profesional, adquiriendo bienes y soportando las correspondientes cuotas del IGIC. Parte de dichos bienes serán objeto de entrega a residentes en Mauritania y serán transportados a dicho país por los propios adquirentes.

Consulta si tiene derecho a deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de los bienes que posteriormente son objeto de exportación.

(…) De acuerdo con el artículo 110.1 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del pequeño empresario o profesional estarán exentas del IGIC.

Dicha exención se califica de limitada; es decir, que las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo acogido al régimen especial del pequeño empresario o profesional, no podrán ser objeto de deducción. Todo ello conforme a lo establecido en el artículo 29.4.1º de la Ley 20/1991 (…)

(…)

Los supuestos de exenciones previstos en el artículo 11 de la Ley 20/1991, a distinción del supuesto de exención previsto en el citado artículo 110.1 de la Ley 4/2012, dispone de la consideración de exención plena, lo que implica, de acuerdo con el artículo 29.4.1º.c) de la Ley 20/1991, que las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de

entregas de bienes exentas por aplicación del artículo 11 de la Ley 20/1991, podrán ser objeto de deducción.

(…)

Ahora bien, el número 8 del artículo 11 de la Ley 20/1991 dispone:

"8. Las entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas por aplicación de lo dispuesto en los números anteriores, no comprenderán las que gocen de exención por aplicación del artículo 12 de esta ley y los artículos 50.Uno, 90 y 110 de la Ley, de la Comunidad Autónoma de Canarias, 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales."

(…)

(…) Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la persona física consultante, acogida al régimen especial del pequeño empresario o profesional, no tiene derecho a deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes que posteriormente son objeto de transporte a Mauritania por el adquirente no establecido, dado que no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 11.2 de la Ley 20/1991."

(Contestación vinculante de fecha 6 de septiembre de 2023).

Clave: régimen especial comerciante minorista, entregas de bienes fuera del territorio de aplicación del IGIC.

"El concepto de comerciante minorista, a efectos del IGIC, se encuentra recogido en el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que dispone lo siguiente:

"Tres.- A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:

1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura en Canarias, por sí mismos o por medio de terceros.

2º.- Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.

(...)"

Del contenido de este precepto se desprende que para que un empresario tenga la consideración de comerciante minorista debe cumplir con dos requisitos, a saber:

a) Cualitativo: realizar con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura en Canarias, por sí mismos o por medio de terceros; y

b) Cuantitativo: la suma de sus contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, efectuadas en el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

La cuestión es determinar si la ordenación de la entrega con los medios humanos y materiales adscritos a la sede de su actividad económica en Canarias (recordemos que se señala en la petición de emisión de consulta que la entidad no dispone de establecimientos permanentes fuera del ámbito territorial de aplicación del IGIC), implica que la entrega de bienes se realiza desde un establecimiento situado en Canarias, aunque la entrega está no sujeta al IGIC puesto que el bien nunca entra en Canarias.

La respuesta es negativa, cuando el precepto que nos ocupa menciona "entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias" no se refiere a intervención de medios humanos y materiales situados en Canarias con independencia de que se encuentre la entrega sujeta o no sujeta al IGIC, sino que la entrega se realice físicamente en un establecimiento situado en Canarias, lo que implica que necesariamente debe estar sujeta la entrega al IGIC.

Puesto que los bienes objeto de entrega nunca entran en el territorio de aplicación del IGIC, no se entregan "en establecimientos situados en Canarias", lo que supone la imposibilidad de disponer de la consideración de comerciante minorista dado que no desarrolla ninguna actividad comercial en Canarias. Ello implica que no está acogido al régimen especial de comerciantes minoristas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 4/2012

(Contestación vinculante de fecha 8 de enero de 2024).

II.- TRIBUTOS CEDIDOS

A) Impuesto sobre la Renta de la Persona Físicas

Clave: deducción autonómica por traslado de residencia.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante pregunta si el requisito de no superar el nivel de rentas en el período impositivo, que se exige en la deducción por traslado de residencia, es de aplicación sólo al año en el que se efectúa el traslado o también en el siguiente al traslado, y al que se extiende la deducción.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La deducción autonómica por traslado de residencia exige, entre otros requisitos, que en el año del traslado de isla -no en el siguiente al que se extiende su aplicación ni en los tres siguientes que condicionan su disfrute a la permanencia en dicha isla-, las rentas del contribuyente no superen el importe de 39.000 € en tributación individual, o 52.000 € si se opta por la tributación conjunta."

(Contestación vinculante de fecha 20 de diciembre de 2023).

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
(De julio a diciembre de 2023)

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. En algunos casos, se realizarán determinados comentarios sobre algún aspecto concreto, a título de opinión mera y totalmente personal y provisional del autor.

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

RIC. Sustitución de cuatro aerogeneradores por uno de nueva generación. Inversión inicial si supone un aumento de la capacidad productiva; en otro caso, ayuda al funcionamiento.

- Consulta V1912-23, de fecha 04/07/2023.

La Entidad mercantil consultante, domiciliada en Canarias, es titular de un Parque Eólico en funcionamiento en la isla de Gran Canaria (cuenta con las licencias y cinco aerogeneradores VESTAS V27 de 225 Kw cada uno). La entidad no es titular del suelo (arrendado). Se pretende la sustitución de cuatro aerogeneradores por uno

solo, nuevo de última generación, de la marca ENERCON E-44 y de 0,9 Mw. La inversión en la adquisición del Aerogenerador nuevo asciende a un millón sesenta y siete mil euros y la inversión en la obra civil en la cantidad de cien mil euros.

Las cuestiones planteadas son las siguientes:

Si la inversión en el nuevo Aerogenerador y la obra civil son aptas para la materialización de la Reserva de Inversiones en Canarias.

Si la adquisición y la obra civil se acomete con una ampliación del capital social de la entidad, los socios de esta (personas jurídicas y personas físicas empresarias y/o profesionales), pueden acogerse a la materialización indirecta en la Reserva de Inversiones en Canarias.

El Centro Directivo responde que, en la medida en que el inmovilizado intangible nuevo comporte un aumento de la capacidad productiva, con su consecuente reflejo patrimonial en el incremento del valor total de los activos, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 8 del Reglamento, podrá calificarse como inversión inicial consecuencia de una ampliación de establecimiento.

Sin embargo, en el supuesto concreto planteado no existen datos suficientes para determinar si la sustitución de cuatro aerogeneradores por uno solo, nuevo de última generación, puede ser considerada como inversión apta a efectos de lo dispuesto en la letra A del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 y de lo establecido en el artículo 8.2 del Reglamento.

Sin perjuicio de lo anterior, la inversión en el aerogenerador nuevo puede considerarse inversión apta para materializar las cantidades destinadas a la RIC, de acuerdo con lo dispuesto en la letra C de dicho artículo 27.4 de la Ley 19/1994, así como de conformidad con lo especificado en el artículo 11 del Reglamento de desarrollo de la referida Ley, en la medida en que se trata no solo de una inversión en un elemento patrimonial del inmovilizado material que podría no tener la consideración de inversión inicial sino que, a su vez, se trata de una inversión en un elemento patrimonial que contribuye a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.

En cuanto al importe de la obra civil ejecutada para la puesta en funcionamiento del nuevo aerogenerador, debe traerse a colación el Plan General de Contabilidad, aprobado por real decreto 1451/2007, de 16 de noviembre, cuya Norma de Registro y Valoración 2ª, relativa al Inmovilizado Material, dispone que *"El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares."*

Más específicamente, la Norma de Registro y Valoración 3ª, relativa a las Normas particulares sobre inmovilizado material, recoge, asimismo, en relación con las construcciones, que *"Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones."*

Por tanto, la obra civil ejecutada para la puesta en funcionamiento del nuevo aerogenerador dado que formará parte del precio de adquisición de dicho inmovilizado material quedará subsumida en la letra C del artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

Sin perjuicio de todo lo anterior, el consultante especifica que la adquisición del nuevo generador se hace para sustituir a otros cuatro aerogeneradores. En ese sentido, el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, establece que:

"8. Los elementos patrimoniales en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos en virtud de lo dispuesto en la letra D de ese mismo apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su permanencia fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya por su valor neto contable, con anterioridad o en el plazo de 6 meses desde

su baja en el balance, que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción prevista en este artículo y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. No podrá entenderse que esta nueva adquisición supone la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias, salvo por el importe de la misma que excede del valor neto contable del elemento patrimonial que se sustituye y que tuvo la consideración de materialización de la reserva regulada en este artículo. En el caso de la adquisición de suelo, el plazo será de diez años.

En los casos de pérdida del elemento patrimonial se deberá proceder a su sustitución en los términos previstos en el párrafo anterior."

Por tanto, si los cuatro aerogeneradores resultaron ser inversiones en que se materializó la RIC, será necesario que se cumplan los requisitos dispuestos en este apartado para que pueda entenderse cumplido el requisito de mantenimiento de la inversión y no podrá entenderse que la adquisición del nuevo aerogenerador supone materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias, salvo por el importe de la misma que excediese del valor neto contable de los aerogeneradores a os que sustituye y que tuvieron la consideración de materialización de la RIC.

Por último, el consultante plantea si los socios de la entidad consultante (personas jurídicas y personas físicas empresarias y/o profesionales) podrían acogerse a la materialización indirecta en la Reserva de Inversiones en Canarias en el caso de que la inversión en el nuevo aerogenerador se acometiera mediante una ampliación del capital social de la entidad consultante.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 88 de la LGT, *"los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda"*, por lo que la presente contestación no versa sobre el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que corresponda a los socios de la entidad consultante.

Comentario:

Es de destacar que la DGT aplica el criterio de que, para que exista inversión inicial en la modalidad de ampliación de un establecimiento, no basta con que se produzca un aumento del valor total de los activos afectos al mismo (que es a lo único que a lo que se refiere el literal del

art. 8 del Reglamento), sino que también es necesario que comporte un aumento de la capacidad productiva. Este criterio ya se venía aplicando vía interpretativa por cuanto el concepto contable de "ampliación" conlleva o exige el mencionado aumento de la capacidad productiva. Así se entendió en su día por Resolución de 09/04/2008 del DGT de la Consejería de E y H del Gobierno de Canarias para la exención del art. 25 de la Ley 19/1994. Posteriormente, esta interpretación también quedó avalada por la nueva redacción ofrecida por el RD 1022/2015 al art. 6 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 donde se califica una inversión como inicial, entre otros supuestos, cuando suponga "la ampliación de la capacidad del establecimiento existente". Como decimos, en la consulta que ahora nos ocupa la DGT ya recoge expresamente este criterio, cualitativo, y no solo cuantitativo, para apreciar que ha existido una ampliación de establecimiento como inversión inicial.

Por otro lado, llama la atención que Tributos considere la inversión en el aerogenerador como materialización válida por la letra C en su consideración, sin más, de elemento patrimonial que contribuye a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. Recordemos que la letra C comprende la inversión en elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A, así como la inversión en elementos patrimoniales que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. Esto es, la letra C ampararía la inversión en elementos patrimoniales que contribuyeran a la mejora y protección del medio ambiente canario, aunque la adquisición de los mismos no fuera necesaria (aquí habrá que entender en el sentido de imprescindible) para el desarrollo de la actividad económica. Con ello se pretende fomentar este tipo de inversiones medioambientales aunque, como decimos, las mismas puede que no sean a las más eficientes o rentables para el desarrollo de la actividad empresarial en atención a la mejora o protección que procuran para el medio ambiente canario. La definición o delimitación de este tipo de inversiones se recoge en el artículo 11 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 en los términos siguientes:

"A los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.C de la Ley 19/1994, de 6 de julio, tendrán la consideración de inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente canario las siguientes:

a) Las realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, o para optimizar el consumo y tratamiento de recursos hídricos agrícolas o industriales, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa. A estos efectos, la Administración canaria competente en materia medioambiental deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

b) Las realizadas en bienes del activo material consistentes en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento, para autoconsumo, de fuentes de energía renovables para su transformación en electricidad."

Es por esto que decimos que llama la atención que la DGT considere que los aerogeneradores contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. Estos elementos, conforme al mencionado art. 11 del Reglamento, son solo aquellos que mejoran las exigencias de la normativa medioambiental o que generan electricidad de fuentes de energía renovables para el autoconsumo. Un aerogenerador en un parque eólico no parece que se responda a esta definición, sino que se trataría de una inversión destinada a la generación y venta en el mercado de energía eléctrica, por lo que es cierto que podría ser apto por la letra C, pero en su consideración de inmovilizado afecto a una actividad económica y no de inversión medioambiental.

RIC. Bº apto. No lo es el derivado de elementos patrimoniales situados fuera de Canarias, aunque el contribuyente esté establecido en Canarias.

- Consulta V2172-23, de fecha 21/07/2023.

La consultante es una entidad con domicilio social y fiscal en Canarias, siendo contribuyente del Impuesto sobre Sociedades y cumpliendo las condiciones previstas en el artículo 101 de la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Tiene por objeto el arrendamiento de viviendas y en general las actividades inmobiliarias de compraventa, sin disponer de persona contratada con contrato laboral.

La consultante poseía directamente unos bienes inmuebles situados en la península, concretamente en la provincia de Barcelona, que formaban parte del Activo no Corriente en el balance de la mercantil.

La sociedad ha procedido a la enajenación de dichos activos y esta operación le ha generado unos beneficios procedentes del inmovilizado material.

La intención de la consultante es la de destinar sus beneficios a la adquisición de vivienda o viviendas situadas en Canarias para su posterior arrendamiento. Dicha adquisición o adquisiciones se materializarán en un plazo máximo de tres años.

Las cuestiones planteadas son:

Confirmación de que la consultante puede aplicar con cargo a beneficios del ejercicio 2022 una dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias hasta un límite del 90% de estos, según lo establecido en la Ley 19/1994. Dicha dotación a la RIC figurará en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializará permanezcan en la empresa.

Confirmación de que la cantidad destinada a la RIC, por parte de la consultante, puede materializarse en la realización de inversiones en inmuebles situados en Canarias para su posterior arrendamiento, en el plazo legalmente establecido.

Confirmación de que la consultante tendrá derecho a la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las cantidades que destine a la RIC.

El Centro Directivo responde lo siguiente:

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994), de 6 de julio, en relación con la Reducción por la Reserva por Inversiones en Canarias:

"2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

A estos efectos, se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen.

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones dotada con beneficios de periodos impositivos a partir de 1 de enero de 2007.

En caso de elementos patrimoniales que solo parcialmente se hubiesen destinado a la materialización de la reserva a partir de dicha fecha, se considerará beneficio no distribuido la parte proporcional del mismo que corresponda al valor de adquisición que no hubiera supuesto materialización de dicha reserva.

Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detraído de los fondos propios, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones."

Adicionalmente, el apartado 5 del artículo 27 de la Ley 19/1994, establece que *"Los elementos patrimoniales en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del contribuyente, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario."*

Por su parte el artículo 5.1 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, establece que:

"1. Se considerarán beneficios procedentes de establecimientos permanentes situados en Canarias los derivados de las operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos al mismo que cierren un ciclo mercantil que determine resultados económicos, así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, siempre que, en este último caso, se trate de elementos del inmovilizado material, inversiones

inmobiliarias o activos intangibles que hayan generado rentas al menos un año dentro de los tres anteriores a la fecha de transmisión."

En el supuesto concreto planteado, los inmuebles transmitidos, sitos en Barcelona, se encontraban destinados al alquiler, sin que para el desarrollo de esta actividad la entidad consultante contara con persona empleada con contrato laboral.

En este punto, el artículo 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece:

"1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo."

Por tanto, los inmuebles transmitidos, sitos en Barcelona, no se encontraban afectos al desarrollo de una actividad económica en el archipiélago canario.

Con carácter general, la reducción en base prevista en el artículo 27.2 de la Ley 19/1994 resulta de aplicación si la dotación a la RIC se efectúa con cargo a beneficios derivados de la realización de actividades económicas en Canarias, a través de un establecimiento, siendo necesario que el importe de los beneficios destinados a dotar la RIC se reinvierta en determinados elementos patrimoniales, siempre que estén situados en Canarias y afectos a actividades económicas desarrolladas en territorio canario.

Sin embargo, tratándose de elementos patrimoniales no afectos a ninguna actividad económica, en Canarias, el legislador prevé la aplicación de la reducción

recogida en el citado artículo 27.2, respecto de los beneficios derivados de la transmisión de tales elementos patrimoniales, siempre y cuando dichos elementos no afectos hubieran generado rentas durante al menos un año dentro de los tres anteriores a la fecha de transmisión.

Debe traerse a colación en este punto lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en virtud del cual:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil".

Por su parte, el artículo 3 del Código Civil establece:

"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas."

Por tanto, atendiendo a una interpretación teleológica de la norma, dado que la finalidad de la Ley 19/1994 no es sino fomentar la inversión empresarial productiva en las islas y, en todo caso, la inversión privada en Canarias, redundando ambas en el objetivo final de generación de empleo e incremento de la competitividad interior y exterior de Canarias, será necesario que, en el caso transmisión de elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica en Canarias, tales elementos patrimoniales estén situados en el archipiélago canario .

En el caso concreto planteado, dado que los elementos patrimoniales que van a ser enajenados no están afectos a una actividad económica en Canarias, ni están sitos en el archipiélago canario (se trata de bienes inmuebles sitos en Barcelona), las rentas derivadas de su transmisión no generarán beneficios aptos para la dotación de la Reserva por Inversiones en Canarias, por lo que no resultará de aplicación la reducción prevista en el artículo 27.2 de la Ley 19/1994.

En consecuencia, no procede analizar el resto de cuestiones planteadas en el escrito de consulta.

Comentario:

Sabemos que (y esto es una apreciación puramente particular de quien suscribe) con una redacción que presenta ciertas dificultades de encaje con la configuración y finalidad del incentivo, en el artículo 5.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 se establece que será apto para la dotación de la RIC el beneficio derivado de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, siempre que se trate de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o activos intangibles que hayan generado rentas al menos un año dentro de los tres anteriores a la fecha de transmisión. Si el reglamento hubiera hablado de "afectación" del elemento no afecto en el momento de la transmisión, pero sí dentro de los tres años previos a esta, el aludido en encaje (en opinión personal) se vería de forma más fácil, pero lo cierto es que el Reglamento habla de "rentas" y no de "afectación", siendo que la DGT parece que ha interpretado este término como equivalente a "ingresos" (V0659-16 de 17/02/2016, reseñada en el nº 45). De este modo, el resultado derivado de la transmisión de un elemento patrimonial no afecto a una actividad económica en el momento de dicha transmisión, sí podría resultar apto para dotar la RIC, si dicho elemento hubiese generado ingresos al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión.

Lo que sucede ahora es que tales elementos no afectos a una actividad económica, que han venido generando ingresos derivados del alquiler y que son objeto de enajenación, están situados fuera de Canarias. Pues bien, Tributos lleva a cabo una interpretación integradora con el apartado 5 del artículo 27 de la Ley 19/1994 (si bien este refiere a la situación de los elementos patrimoniales que han sido materialización de la reserva), y sobre todo una interpretación finalista conforme al art. 3.1 del Código Civil, para concluir, naturalmente, que el beneficio derivado de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas podrá ser válido para dotar la RIC solo cuando tales elementos estén situados en Canarias.

Particularmente, pienso que también podrían haberse añadido dos consideraciones básicas y una tercera adicional.

Una, básica, que la posibilidad de que el resultado derivado de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas sea válido para la RIC está condicionada a la existencia de un centro de actividad económica en Canarias. Esto es, esta posibilidad solo está pensada para aquellos contribuyentes que ejercen una explotación económica en Canarias y que enajenan alguna inversión puntual no afecta a su actividad, pero no para aquellos cuya posición es puramente pasiva o patrimonial. La existencia de un centro de actividad económica en Canarias es presupuesto para el disfrute y consolidación del incentivo en todas sus fases; (por todas, podemos citar V3325-15 28/10/2015), de suerte que un contribuyente que no ejerce actividades económicas en medida alguna se halla fuera del ámbito de la RIC.

Dos, también básica, que una interpretación finalista apunta que solo aquellas actividades susceptibles de generar efectos positivos para el progreso económico y social de Canarias son las que pueden acogerse al incentivo. La DGT (por todas podemos citar, la V2142-18 de 18/07/2018) viene sentando una doctrina reiterada en orden a que debe existir una doble conexión con el territorio canario para que el beneficio sea apto para la dotación de la RIC. Y la primera de estas conexiones es la realización de una actividad económica con medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos a un establecimiento localizado en Canarias y, por tanto, si su naturaleza o destino lo permite, que estén situados de forma permanente en el territorio canario, lo que lógicamente no sucede en el caso de inmuebles alquilados fuera de Canarias.

Y, tres, una mención adicional a los destinos cualificados y tasados que el arrendamiento de inmuebles debe reunir para que quien se dedica a esta actividad pueda disfrutar del régimen, conforme al apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

RIC. Materialización. Casa emblemática dedicada a actividad turística: no apta por considerarse una vivienda con fines turísticos.

- Consulta V2562-23, de fecha 26/09/2023.

El consultante es farmacéutico desde 2017 y lleva contabilidad conforme al Código de Comercio. Dota la reserva para inversiones en Canarias (RIC) desde 2017. Se plantea adquirir un edificio, sito en Canarias, incluido en el Catálogo de Protección por sus valores históricos, arquitectónicos o ambientales. Una vez adquirido, su idea es rehabilitarlo al completo y dedicarlo a casas emblemáticas, llevando a cabo una actividad turística en función del artículo 5 del Decreto 142/2010, de 4 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de la Actividad Turística de Alojamiento y se modifica el Decreto 10/2001, de 22 de enero, por el que se regulan los estándares turísticos, en la modalidad extrahotelera.

Se pregunta si se considera apta para la RIC la parte de la construcción por la compra de dicho edificio, así como por la parte de rehabilitación del mismo.

La contestación que efectúa la Dirección General de Tributos parte de la hipótesis de que el consultante ejerce su actividad económica única y exclusivamente en Canarias.

El Centro Directivo concluye que, de acuerdo con la normativa reguladora de la RIC, son aptas para materializar la RIC las inversiones que cumplan lo dispuesto en la letra A o en la letra C, ambas del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Según los hechos manifestados en el escrito de consulta, la persona física consultante pretende materializar la RIC en la adquisición de un edificio incluido en el Catálogo de Protección por sus valores históricos, arquitectónicos o ambientales con la intención de rehabilitarlo y destinarlo a la actividad turística.

En este sentido, la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, introduce, en las letras A y C del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la imposibilidad de materializar la RIC en la adquisición, rehabilitación o reforma de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos. En consecuencia, la inversión planteada por el consultante persona física en el escrito de consulta no sería apta para la materialización de la RIC.

Comentario:

Se comentará conjuntamente con la consulta siguiente.

RIC. Materialización. Apartamentos: no aptos por considerarse viviendas con fines turísticos.

- Consulta V1773-21, de fecha 08/06/2021.

Esta consulta no fue comentada en su día.

La entidad consultante tiene por objeto social la actividad de arrendamiento, así como la explotación por cuenta propia de establecimientos hoteleros y extra hoteleros.

Se manifiesta en el escrito de consulta que se propone realizar dos tipos de inversiones en activos inmobiliarios:

- El primer tipo de inversión a realizar consistirá en la adquisición de una edificación antigua, situada en una ciudad catalogada como patrimonio de la humanidad, que cuenta con varias plantas y que será íntegramente

rehabilitada para su posterior explotación como hotel de categoría "emblemática", por el valor histórico de la citada edificación.

- El segundo tipo de inversión consistirá en la adquisición de varios apartamentos para ser igualmente rehabilitados y puestos en explotación como arrendamiento turístico (viviendas vacacionales).

Asimismo, se manifiesta que la actividad desarrollada tanto en el hotel como en los apartamentos, será ejercida por la propia empresa e incluirán la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, contando para ello con los medios humanos y materiales necesarios para su explotación, teniendo la sociedad la consideración de empresa turística de acuerdo a lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias.

Se pregunta si ambos tipos de inversiones serían aptas para materializar las dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias realizadas por la entidad consultante.

El Centro Directivo responde que, de acuerdo con la normativa citada, son aptas para materializar la RIC las inversiones que cumplan lo dispuesto en la letra A o en la letra C, ambas del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Según los hechos manifestados en el escrito de consulta, la entidad consultante pretende materializar la RIC, por un lado, en la adquisición de una edificación que será íntegramente rehabilitada para su posterior explotación como hotel y, por otro lado, en la adquisición de varios apartamentos para ser igualmente rehabilitados y puestos en explotación como arrendamiento turístico.

En primer lugar, en relación a la materialización de la RIC en la edificación, al tener la consideración de bien usado no podría considerarse como inversión inicial, salvo que la entidad consultante tuviera la consideración de entidad de reducida dimensión en los términos previstos en el artículo 101 de la LIS. No obstante, dicha inversión podrá considerarse apta para materializar la RIC en los términos previstos en la letra C del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, en la medida en la que se afecte al desarrollo de la actividad económica de la consultante y, en cualquier caso, siempre que se cumplan los requisitos señalados en los apartados 5 y 12 del artículo 27 de la

Ley 19/1994. Por su parte, la inversión en suelo podrá considerarse apta para materializar la RIC en la medida en que cumpliera los requisitos establecidos en la letra C del citado artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

En segundo lugar, en relación a la posible materialización de la RIC en la adquisición de varios apartamentos para su explotación como arrendamiento turístico, hay que señalar que la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, introduce en las letras A y C del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la imposibilidad de materializar la RIC en la adquisición, rehabilitación o reforma de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos. En consecuencia, la inversión en los apartamentos para su explotación como arrendamiento turístico no sería apta para la materialización de la RIC.

Comentario:

La consulta V1773-21, de fecha 08/06/2021, no fue comentada en su día (seguramente por error imputable a quien suscribe).

Vamos reseñar conjuntamente la consulta V1773-21, de fecha 08/06/2021 y la V2562-23, de fecha 26/09/2023 dado que tratan sobre el mismo tema, de singular importancia en Canarias.

Como sabemos la Ley 8/2018 (en vigor desde el 07/11/2018) modifica el artículo 27 de la Ley 19/1004 para —no sin bastante imprecisión técnica en muchos sentidos— impedir que se pueda materializar la RIC en “inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos”.

En cuanto ámbito de la prohibición, como vemos, el literal de la redacción ofrecida por la Ley 8/2018 se refiere a “inmuebles destinados a vivienda con fines turísticos”. Ahora bien, por otro lado, tenemos el término que emplea la normativa sectorial y que es el de “vivienda vacacional”.

Así pues, la cuestión que se planeta es si son totalmente coincidentes los términos "vivienda con fines turísticos" (que es el que se utiliza en el art. 27 de la Ley 19/1994) y "vivienda vacacional" (que es el que emplea la normativa sectorial) o si, por el contrario, el primero es más amplio que el segundo.

En una primera aproximación desde el punto de vista de la normativa sectorial autonómica, podemos citar la siguiente regulación:

Decreto 142/2010, de 4 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de la Actividad Turística de Alojamiento y se modifica el Decreto 10/2001, de 22 de enero, por el que se regulan los estándares turísticos

Artículo 2 Definiciones

a) Establecimiento turístico de alojamiento: el inmueble, conjunto de inmuebles o la parte de los mismos que, junto a sus bienes muebles, constituye una unidad funcional y de comercialización autónoma, cuya explotación corresponde a una única empresa que oferta servicios de alojamiento con fines turísticos, acompañados o no de otros servicios complementarios.

(…)

f) Unidad de alojamiento: la pieza independiente de un establecimiento turístico de alojamiento destinada a uso exclusivo y privativo del usuario turístico, dotada de la infraestructura, equipamiento, mobiliario y enseres necesarios, donde se pueden desarrollar distintas actividades de esparcimiento, aseo, sueño, y en su caso, conservación, manipulación y consumo de alimentos.

g) Establecimiento hotelero: el establecimiento turístico de alojamiento que ofrece los servicios de alojamiento y alimentación.

h) Hotel urbano: el establecimiento hotelero ubicado en suelo urbano consolidado no turístico.

i) Hotel Emblemático: el establecimiento hotelero que se encuentra ubicado en suelo urbano consolidado no turístico y cuya edificación constituye un bien inmueble integrante del patrimonio histórico de la Comunidad Autónoma de Canarias, incluido en alguno de los instrumentos previstos en el artículo 15 de la Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias o norma que la sustituya.

j) Hotel Rural: el establecimiento hotelero que se encuentra ubicado en un inmueble enclavado en suelo rústico y cuya edificación constituye un bien inmueble integrante del patrimonio histórico de la Comunidad Autónoma de Canarias, incluido en alguno de los instrumentos previstos en el artículo 15 de la Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias o norma que la sustituya.

k) Establecimiento extrahotelero: el establecimiento turístico de alojamiento que ofrece servicio de alojamiento acompañado o no de otros servicios complementarios.

l) Apartamento: el establecimiento extrahotelero compuesto por unidades de alojamiento dotadas del equipamiento e instalaciones necesarias para la conservación, manipulación y consumo de alimentos.

m) Villa: el establecimiento extrahotelero compuesto por una o varias unidades de alojamiento de tipología edificatoria aislada, dotada de zonas verdes de uso privativo y del equipamiento e instalaciones necesarias para la conservación, manipulación y consumo de alimentos.

n) Casa Emblemática: el establecimiento extrahotelero ubicado en inmueble situado en suelo urbano consolidado no turístico, cuya edificación constituye un bien integrante del patrimonio histórico de la Comunidad Autónoma de Canarias, incluido en alguno de los instrumentos previstos en el artículo 15 de la Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias o norma que la sustituya, y que está dotada del equipamiento e instalaciones necesarias para la conservación, manipulación y consumo de alimentos.

ñ) Casa Rural: el establecimiento extrahotelero ubicado en un inmueble enclavado en suelo rústico, y cuya edificación constituye un bien integrante del patrimonio histórico de la Comunidad Autónoma de Canarias, incluido en alguno de los instrumentos previstos en el artículo 15 de la Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias o norma que la sustituya, y que está dotada del equipamiento e instalaciones necesarias para la conservación, manipulación y consumo de alimentos.

(…)

Artículo 5 Tipologías

1. La modalidad hotelera comprende los siguientes tipos de establecimientos:

a) Hotel.
b) Hotel urbano.
c) Hotel emblemático.
d) Hotel rural.

2. La modalidad extrahotelera comprende los siguientes tipos de establecimientos:

a) Apartamento.
b) Villa.
c) Casa emblemática.
d) Casa rural.
e) Vivienda vacacional

[Artículo 5 redactado por el número dos de la disposición adicional única del Decreto [CANARIAS] 113/2015, 22 mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias (BOIC 28 mayo). Vigencia: 29 de mayo 2015]

Por su parte, el Decreto 113/2015, de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias, dispone:

Artículo 2. Definiciones

a) Viviendas vacacionales: las viviendas, que amuebladas y equipadas en condiciones de uso inmediato y reuniendo los requisitos previstos en este Reglamento, son comercializadas o promocionadas en canales de oferta turística, para ser cedidas temporalmente y en su totalidad a terceros, de forma habitual, con fines de alojamiento vacacional y a cambio de un precio.

b) Canales de oferta turística: las agencias de viajes, centrales de reserva y otras empresas de intermediación y organización de servicios turísticos, incluidos los canales de intermediación virtuales; páginas webs de promoción, publicidad, reserva o alquiler; y publicidad realizada por cualquier medio de comunicación.

c) Forma habitual: la cesión de la vivienda, dos o más veces dentro del periodo de un año o una vez al año, pero en repetidas ocasiones.

d) Cesión temporal: toda ocupación de la vivienda por un periodo de tiempo, que no implique cambio de residencia por parte de la persona usuaria.

e) Empresas explotadoras de viviendas vacacionales: las personas propietarias o las personas físicas o jurídicas, cuya actividad profesional, principal o no, consista en la cesión a título oneroso del uso y disfrute de las viviendas que cumplan los requisitos previstos en el presente Reglamento.

Artículo 3. Ámbito de aplicación.

1. Quedan sujetas a este Reglamento las viviendas ubicadas en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Canarias, que, edificadas de acuerdo a la normativa urbanística y a las determinaciones del planeamiento sobre usos del suelo y la edificación, cuenten con las preceptivas licencias y autorizaciones exigibles.

[2. Quedan expresamente excluidas del ámbito de aplicación de este Reglamento, las edificaciones ubicadas en suelos turísticos que se encuentren dentro de las zonas turísticas o de las urbanizaciones turísticas, así como las viviendas ubicadas en urbanizaciones turísticas o en urbanizaciones mixtas residenciales turísticas, conforme a las definiciones establecidas en la Ley 2/2013, de 29 de mayo, de renovación y modernización turística de Canarias.

[Número 2 del artículo 3 declarado nulo por Sentencia TSJIC (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª) de 21 marzo 2017, Rec. 94/2015).
Número 2 del artículo 3 anulado por Sentencia TSJ de Canarias (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª) de 25 de mayo 2017, Rec. 99/2015.

Número 2 del artículo 3 anulado por Sentencia TSJ Canarias (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª) de 25 de mayo de 2017, Rec. 118/2015.La Sentencia del TS (Sala Tercera, Sección 3.ª) de 12 de diciembre de 2018, desestima el recurso de casación interpuesto contra la citada Sentencia del TSJ de Canarias].

Así pues, parece que la "vivienda vacacional" conforme a la normativa sectorial sería aquel inmueble que reúna las siguientes características:

- Constituye un establecimiento turístico de alojamiento (alojamiento no residencial en un inmueble amueblado y equipado) en modalidad extrahotelera (es decir, sin ofrecer el servicio de alimentación, aunque pudiera, o no, ofrecer otros servicios complementarios distintos al de alimentación, como recepción o limpieza), establecimiento este que se caracteriza porque puede constituir una unidad aislada, no integrada, en principio, en un complejo sometida a la unidad de explotación.
- El inmueble (licencia de edificación o suelo), en principio, estará calificado urbanísticamente como de uso residencial. (La anulación del apartado 2 del art. 3 del Decreto 113/2015, no obstante, genera algunas dudas al respecto).
- Permite que el titular lo destine sucesivamente a uso residencial (normalmente propio) y a fines turísticos.
- Deben comercializarse por canales de oferta turística, entendidos estos de un modo amplio.

Como se observa, la definición sectorial de "vivienda vacacional" supone un concepto restringido que potencialmente no abarcaría a otro tipo de inmuebles que potencialmente también podrían encajar en lo que vulgar o usualmente podría llamarse una "vivienda con fines turísticos".

Las distintas modalidades de establecimientos hoteleros —ya sea hotel en suelo turístico, hotel urbano, emblemático o rural—caracterizados todos ellos por tener que ofrecer, además de alojamiento, servicio de alimentación—, no quedan afectadas por la prohibición que proscribe materializar la RIC en "viviendas con fines turísticos". En este sentido, en particular, la CV 1773-21, de fecha 08/06/2021, sienta que la adquisición de una edificación antigua para su posterior explotación como hotel de categoría "emblemática", por el valor histórico de la citada edificación, puede constituir una inversión válida para materializar la RIC.

Las cuestiones más problemáticas, pues, se plantean en torno a la modalidad de establecimientos turísticos extrahoteleros (esto es, sin ofrecer servicio de alimentación), que serían las siguientes:

- La vivienda vacacional.

Cuyas características hemos intentado describir anteriormente.

- Apartamento.

Sería una unidad turística extrahotelera (resumiendo, que ofrece alojamiento no residencial, con cocina equipada, pero sin ofrecer servicio de alimentación, sin perjuicio de que pudiera ofrecer o no servicios complementarios, como limpieza periódica o recepción) que se caracteriza por ubicarse dentro de un establecimiento (complejo) turístico sometido a una unidad de explotación. Los inmuebles (licencia de edificación o suelo) están calificados urbanísticamente como de uso turístico. Su destino es exclusivamente turístico.

-Villa.

Sería un establecimiento extrahotelero compuesto por una o varias unidades de alojamiento de tipología edificatoria aislada, dotada de zonas verdes de uso privativo y del equipamiento e instalaciones necesarias para la conservación, manipulación y consumo de alimentos. Parece, pues, que también se halla sometida a la unidad de explotación. Su calificación urbanística sería turística y su uso exclusivo también (turístico).

-Casa emblemática.

Sería un establecimiento extrahotelero ubicado en inmueble situado en suelo urbano consolidado no turístico, cuya edificación constituye un bien integrante del patrimonio histórico de la Comunidad Autónoma de Canarias, dotada del equipamiento e instalaciones necesarias para la conservación, manipulación y consumo de alimentos. Por tanto, parece que en este caso los inmuebles (licencia o suelo) no reciben urbanísticamente una calificación turística (deben ubicarse en suelo urbano consolidado no turístico), pese a que podrían destinarse a tal finalidad (turística)

-Casa rural.

Parece que sería similar a la Casa emblemática, pero en suelo rústico.

La característica principal que diferencia la tipología de vivienda vacacional del resto de las tipologías turísticas de alojamiento extrahotelero existentes según la normativa sectorial autonómica podría ser, según parece, que las viviendas vacacionales se refiere a construcciones residenciales existentes, es decir, realizadas en parcelas cuya calificación urbanística es la residencial y que cuentan con cédula de habitabilidad, licencia de primera ocupación o documento equivalente, que les habilita para ser usadas como residencia permanente, debiendo cumplir con la normativa de habitabilidad, el Decreto 117/2006, de 1 de agosto, por el que se regulan las condiciones de habitabilidad de las viviendas.

Pues bien, dicho esto, en la consulta V2562-23, de 26/09/2023, Tributos concluye que una “casa emblemática” es un “inmueble destinados a vivienda con fines turísticos” y, en cuanto tal, no apto para materializar la RIC.

Igualmente, y esto sí puede tener bastantes más implicaciones en la práctica, la CV 1773-21, de 08/06/2021, considera que la adquisición de varios apartamentos para ser igualmente rehabilitados y puestos en explotación como arrendamiento turístico, no constituyen una inversión válida para materializar la RIC, habida cuenta su consideración como vivienda con fines turísticos.

Esto significa que —cuando menos según se deduce de estas consultas— la DGT entiende que el concepto de "inmueble destinados a vivienda con fines turísticos" es más amplio que el de "vivienda vacacional" en sentido estricto conforme a la normativa sectorial.

Comprendería también el de "casa emblemática". (Por lógica, habría de incluir asimismo el de "casa rural", habida cuenta que las casas emblemáticas y la rurales no parecen distinguirse entre ellas más que por el suelo en que se ubican).

El problema práctico más importante es el que refiere a los "apartamentos turísticos" y a las "villas" cuya principal diferencia con el resto de modalidades extrahoteleras es que, en principio, podría ser unidades comprendidas en un establecimiento (un complejo) más amplio sometido a unidad de explotación, amén de tener que contar necesariamente con un tratamiento urbanístico de tipo turístico. Como hemos visto, la CV 1773-21 también parece incluir los apartamentos dentro de la prohibición, si bien en este caso su postura podría estar influida por una cierta imprecisión en la pregunta, por cuanto el consultante, no se sabe si conscientemente o por error, añade la coletilla de que los apartamentos serían "viviendas vacacionales". Así, se pregunta por una inversión que consistirá "*en la adquisición de varios apartamentos para ser igualmente rehabilitados y puestos en explotación como arrendamiento turístico (viviendas vacacionales)".*

Hasta donde conoce quien suscribe, la prohibición de materializar la RIC en viviendas con fines turísticos se introdujo vía enmienda parlamentaria durante la tramitación de la Ley 8/2018. En el texto de las razones que llevaron a presentar la citada enmienda por parte de algunos partidos políticos se hablaba exclusivamente de "vivienda vacacional", pese a que luego se llevó al texto de la ley la expresión "vivienda con fines turísticos", aludiendo a los "*efectos perversos tanto sobre el incremento del alquiler para residentes como sobre la calidad de nuestra oferta turística*" del creciente fenómeno de la vivienda vacacional; (respecto a al segundo punto, es decir, respecto a la calidad turística, también añadía que "*se deteriorará la calidad de la oferta alojativa turística canaria, a la que las sucesivas normas le han ido exigiendo unos creciente requerimientos tanto en edificación, seguridad y servicios que debe prestar de forma obligatoria, lo que conlleva un importante número de empleos asociados).*

La tipología de vivienda vacacional pudo surgir (parece) por la necesidad de cubrir ciertos vacíos a raíz de la modificación de la Ley de Arrendamientos Urbanos, de manera que, en el momento en que se reguló la figura en Canarias, acaso se estaba pensando en que podría ser de

utilidad para cubrir necesidades temporales de alojamiento turístico, por la posibilidad de su incorporación inmediata a la oferta turística en momentos puntuales de mucha demanda de alojamiento turístico que no se pudiera ser cubierta de una forma rápida por la industria turística tradicional. (Hay que tener en cuenta que el modelo turístico de Canarias ha pasado por una moratoria y que actualmente, en principio, salvo error por parte de quien suscribe, la construcción de nuevos establecimientos de alojamiento turístico requiere de autorización previa, debiendo estar prevista en el planeamiento urbanístico).

Ahora bien, lo anterior ha dado lugar a un fenómeno en cierta medida problemático consistente en que se están destinando a la actividad de vivienda vacacional gran cantidad de viviendas que se construyeron para ser residencias habituales, produciéndose por esta vía, modificaciones de los usos tenidos en cuenta en la planificación del territorio, con los efectos adyacentes, negativos, antes citados.

Se deduce que el legislador ha pretendido reaccionar frente a la situación anterior, procurando no fomentar a través de la RIC las inversiones en inmuebles que produjeran el siguiente efecto: reducir la oferta de arrendamiento de vivienda residencial por lo que esto implica, tanto de un aumento del precio del alquiler residencial y de gentrificación de ciertas áreas, como de aumento en contrapartida de una oferta turística de menor calidad y con menores efectos positivos para el progreso económico y social de Canarias que en la actividad turística tradicional. Esto es, viviendas vacacionales en sentido estricto conforme a la normativa sectorial. Lo que sucede es que la DGT ha considerado aplicable a la exclusión a las casas emblemáticas y (con cierta imprecisión en la pregunta) a los apartamentos.

RIC. Dotación máxima. Los dividendos no forman parte de la base de dotación. No minoran la base de dotación los beneficios distribuidos que correspondan al resultado no apto para la dotación. La disminución de fondos propios afecta a la base de dotación solo por diferencia entre el ejercicio de obtención del beneficio y el ejercicio de dotación contable.

- Consulta V3197-23, de fecha 12/12/2023.

La entidad consultante, T, es una sociedad mercantil con domicilio fiscal en Santa Cruz de Tenerife, dedicada al comercio al por mayor de productos de papel y cartón, actividad encuadrada en el epígrafe 619.4 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

El resultado del ejercicio X0 de la sociedad es de 4.245.904,02 euros, de los cuales:

- 1.569.673,17 euros corresponden al resultado de la actividad económica realizada en Canarias;

- 2.676.230,85 euros corresponden al resultado financiero obtenido por la Compañía, los cuales, a su vez se componen de:

.- 2.239.782,24 euros en concepto de dividendos percibidos de una sociedad domiciliada en Cuba en la que participa la consultante en un 51%;

.- 436.448,61 euros de ingresos financieros netos.

En el ejercicio X0 la entidad ha registrado gastos no deducibles por importe de 2.134,67 euros, por lo que ha practicado un ajuste permanente positivo a la base imponible del Impuesto por dicho importe. Además, ha practicado un ajuste permanente negativo por importe de 2.239.782,24 euros correspondientes a los dividendos registrados, como consecuencia de la aplicación de la exención prevista en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En dicho ejercicio la consultante pretende reducir su base imponible a efectos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) mediante la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) por importe de 930.000,00 euros, en base al siguiente sistema de ecuaciones:

RIC = 0,9 * (RC - RCNR - RL - INF); donde RC = RCAIS - IS

RC = Resultado Contable.

RCNR = Aquella parte del resultado contable que no se haya destinado a nutrir reservas.

RL = Aquella parte del resultado contable que se haya destinado a nutrir la reserva legal o tenga que destinarse por imperativo legal.

INF = Ingresos financieros

IS = T x (RCAIS +/- DP - BIN - RIC) - B - D

T = Tipo impositivo del IS

RCAIS = Resultado Contable antes de contabilizar el IS

DP = Diferencias permanentes

BIN = Bases imponibles negativas

B = Bonificaciones en cuota del IS aplicadas

D = Deducciones en cuota del IS aplicadas

En el ejercicio X1 la sociedad también pretende minorar su base imponible con la dotación de la RIC. En el ejercicio X1 la sociedad presenta un resultado de 5.636.421,38 euros, de los cuales:

- 3.232.420,70 euros corresponden al resultado derivado de la actividad económica realizada en Canarias;

- 2.404.001,13 euros corresponden al resultado financiero obtenido por la Compañía, los cuales, a su vez se componen de:

.- 1.853.911,75 euros en concepto de dividendos, los cuales han sido recibidos de la sociedad domiciliada en Cuba.

.- 550.089,38 euros de ingresos financieros netos.

A su vez, en el ejercicio X1, la consultante pretende distribuir dividendos por importe de 1.000.000,00 de euros bien con cargo al resultado del ejercicio X0, bien con cargo a reservas.

Las cuestiones planteadas son las siguientes:

1.- Confirmación de si, los ingresos registrados por los dividendos recibidos de la entidad cubana en el ejercicio X0 por importe de 2.239.782,24 euros forman parte del beneficio no distribuido procedente de establecimientos en

Canarias derivados de actividades económicas al que se refiere el artículo 27, apartado 2 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias sobre el cual se dotaría la RIC correspondiente al ejercicio X1 o si, por el contrario, estos dividendos disminuyen la base de dotación de la RIC, al tratarse de ingresos financieros no aptos para generar la dotación a la reserva correspondiente al ejercicio X0, conforme al cálculo de sistema de ecuaciones anteriormente expuesto.

2.- Si, en el caso de que la entidad distribuyese dividendos en el ejercicio X1 por importe de 2.239.782,24 euros (importe de los previamente percibidos en el ejercicio X0 por la sociedad cubana), tendrían que eliminarse de la base de cálculo de la RIC del X0 como beneficio distribuido, aunque ya hayan sido previamente minorados de la base de cálculo de la RIC por ser no derivados de actividades económicas en el X0.

Es decir, se desea conocer si se realiza una doble exclusión de los dividendos como beneficios excluidos de la base de la dotación de la RIC en el ejercicio X0 por no proceder de actividades económicas y, además, como beneficios distribuidos en el X1; realizándose, por tanto, una exclusión total por importe de 4.479.564,48 (2.239.782,24 x 2), de los cuales 2.239.782,24 euros se excluyen como resultado contable que no se ha destinado a nutrir reservas (RCNR, en la fórmula anteriormente referenciada) en el cálculo de la dotación a la RIC correspondiente al ejercicio X0 y 2.239.782,24 euros se excluyen al tratarse de ingresos financieros. En este caso, se obtendría una dotación a la RIC negativa por lo que la entidad no podría dotar RIC en el X0.

3.- Si es válida la reducción de la base imponible del IS del ejercicio X0 que se pretende efectuar en concepto de RIC, en la medida en que proceda a la distribución de dividendos en el ejercicio X1 con cargo al resultado del ejercicio X0 por importe de 1.000.000,00 de euros, o si por el contrario, es necesario proceder a la disminución de la dotación de la reserva correspondiente al ejercicio X0 en el importe que se hubiese detraído de los fondos propios.

Es decir, proceder a la consideración de 1.000.000,00 euros como resultado contable que no se ha destinado a nutrir reservas a efectos del cálculo de la

dotación a la RIC correspondiente al ejercicio X0, no pudiéndose dotar RIC, conforme al sistema de ecuaciones expuesto.

4.- Si, la aprobación de la distribución de dividendos efectuada en X1 con cargo al resultado del ejercicio X0 por importe de 1.000.000,00 de euros afecta a la dotación de la RIC que se pretende efectuar con cargo al resultado del ejercicio X1. Es decir, si en el caso de que la distribución de dividendos aprobada en ejercicio X1 se efectuara con cargo al resultado del ejercicio X0, ésta afecta sólo a la dotación de la RIC que se pretenda efectuar con cargo al resultado del X0 o también a la dotación con cargo al resultado del X1, teniendo en cuenta el cálculo anterior.

Además, conforme al cálculo anterior, se desea conocer si en caso de que se aprobara dicha distribución de dividendos por 1.000.000 de euros en el ejercicio X1 con cargo a reservas, esta distribución disminuiría la dotación a la RIC que se pretenda efectuar con respecto al beneficio obtenido en Canarias en el ejercicio X0 y en el X1, o si, por el contrario, esta distribución sólo afecta a la dotación del ejercicio X0.

5.- En caso de que esta distribución disminuyese la dotación a la RIC que se pretenda efectuar con respecto al beneficio obtenido en Canarias en el ejercicio X1, se solicita confirmación de si dicha disminución se realizaría sólo por el importe de la distribución aprobada en el X1 que excede del beneficio obtenido en el X0, o si se disminuye la dotación a la RIC del ejercicio X1, nuevamente en el importe íntegro de la distribución del dividendo acordada en el mismo ejercicio, es decir, el 1.0000.000,00 de euros.

El Centro Directivo efectúa la contestación que pasa a reproducirse a continuación.

Respecto a la primera pregunta, responde lo siguiente:

1.- El artículo 27.2 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994), establece que:

"2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de

beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

A estos efectos, se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen.

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones regulada en este artículo.

Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detraído de los fondos propios, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones."

En términos generales, este artículo establece, como estímulo a la inversión productiva en el archipiélago canario, la no tributación de la parte de los beneficios allí obtenidos que se destinen efectivamente a tal finalidad. Además, de la lectura del precepto transcrito se desprende que el régimen de la RIC ha tenido en consideración a las entidades que desarrollan sólo parte de su actividad en el territorio insular canario, permitiéndoles efectuar dotaciones en relación con beneficios obtenidos por sus establecimientos situados en Canarias.

En este caso cuando el primer párrafo del artículo 27.2 se refiere a los beneficios procedentes de establecimientos situados en Canarias está aludiendo, como corresponde a un incentivo fiscal que se justifica por servir al desarrollo económico de un concreto territorio y promover la actividad en el mismo, a los obtenidos por las actividades efectiva y materialmente realizadas por los establecimientos radicados en el archipiélago, con exclusión de los generados en otro lugar.

Ahora bien, sólo resultará aplicable la RIC cuando las operaciones realizadas por el establecimiento canario pongan fin al ciclo mercantil y, por tanto, hayan generado beneficio en las Islas, tal y como exige el citado artículo 27.2. Se hará necesario, por tanto, que la información contable permita delimitar la parte del beneficio obtenido que procede de la actividad efectiva y materialmente desarrollada

en Canarias, para lo que será preciso imputar al establecimiento canario la parte del beneficio que le corresponda.

Por otra parte, el beneficio fiscal que supone la RIC se articula mediante la reducción en la base imponible de las cantidades que, por su dotación a una reserva específica y finalista, hayan quedado comprometidas con la actividad inversora que se persigue impulsar, disponiendo el apartado 2 del artículo 27 las pautas a seguir para cuantificar el importe de la reducción a practicar, entre las que se encuentra la limitación de la dotación de la RIC al 90 por 100 de la parte del beneficio que no sea objeto de distribución, entendido éste en el sentido del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, es decir, como el beneficio después de impuestos imputable al establecimiento permanente.

Por su parte, el artículo 5.2 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, prevé que:

"2. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido:

a) El destinado a nutrir las reservas de carácter legal.

b) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones en Canarias.

c) El que derive de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades, así como la cesión a terceros de capitales propios, excepto que se trate de entidades que presten servicios financieros."

De acuerdo con lo anterior, y siguiendo el criterio manifestado por este Centro Directivo en su consulta vinculante V1907-18, los beneficios derivados de participaciones en el capital de otras entidades o de la cesión a terceros de capitales propios no tienen la consideración de beneficios no distribuidos, por lo que dichos beneficios no serán aptos para dotar la RIC.

En consecuencia, los ingresos financieros que se corresponden con los dividendos recibidos de la entidad cubana, en el ejercicio X0, no generarán beneficios no distribuidos, en dicho ejercicio, a los efectos de dotar la RIC en el ejercicio X1.

En cuanto a la segunda pregunta, el Centro Directivo contesta:

2.- El último párrafo del apartado 2 del artículo 27, previamente reproducido, establece una cautela que tiene por objeto evitar que el aumento de fondos propios que se pretende incentivar mediante el beneficio fiscal regulado en el referido precepto, y que ha sido formalizado con la dotación de una reserva indisponible, se contrarreste por la disminución de otras partidas de los fondos propios que compense la creación, o el aumento, de la RIC.

En virtud de la citada cautela las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detraído de los fondos propios, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adopte el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.

Con arreglo a lo anterior, dado que los ingresos financieros que se corresponden con los dividendos recibidos de la entidad cubana, en el ejercicio X0, no generan beneficios no distribuidos a efectos de lo dispuesto en el artículo 27.2 de la Ley 19/1994 y en el artículo 5.2 del Real Decreto 1758/2007, en el supuesto de que la entidad consultante decidiese, en el ejercicio X1, distribuir, con cargo al ejercicio X0, un importe equivalente a tales dividendos, dicho importe no computará como cantidad detraída de los fondos propios, con el fin de evitar que se excluya, por partida doble, de la base de la dotación de la RIC, una misma cuantía.

A continuación, el Centro Directivo responde de forma conjunta a las preguntas terceras y cuarta.

3 y 4.- Al margen de lo anterior, la entidad plantea si la aprobación, en el ejercicio X1, de la distribución de dividendos, con cargo al resultado del ejercicio X0, por importe de 1.000.000 de euros, afectaría a la dotación de la RIC que se pretende efectuar, en X1.

En cuanto al cálculo de la RIC, del párrafo tercero del artículo 27.2 de la Ley 19/19994, anteriormente reproducido, y de la muy reiterada doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (por todas, la RTEAC 1594/2006, de 27 de septiembre de 2007) interpretando la redacción del artículo 27.2 de la Ley 19/1994 anterior a 01 de enero de 2015, se desprende que sólo los beneficios procedentes de

la realización de actividades económicas en el archipiélago canario pueden beneficiarse de la aplicación de la RIC. Asimismo, la citada resolución, en su fundamento jurídico cuarto, determina que "cuando no todos los ingresos de la entidad son aptos para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias, no se pueden tener en cuenta todos a la hora de realizar los cálculos del sistema de ecuaciones" [se refiere al sistema de ecuaciones aceptado igualmente por el TEAC en su doctrina para el cálculo del límite de dotación de la RIC], practicándose una asignación proporcional de las diferentes magnitudes a efectos del cálculo de la RIC, de modo que sólo se tengan en cuenta las magnitudes que correspondan proporcionalmente a la realización de actividades económicas en Canarias".

En línea con lo anterior, el criterio de proporcionalidad quedó recogido en la contestación a la consulta vinculante emitida por este Centro Directivo con referencia V0155-06:

"En este punto hay que reiterar el criterio general mantenido en esta contestación, en el sentido de que, a efectos de la dotación de la RIC, las asignaciones a la misma se verán reducidas por los dividendos que se repartan con cargo a las reservas que procedan de beneficios obtenidos en territorio insular canario, a los efectos previstos en el último párrafo del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Igualmente, siguiendo el mismo criterio que el indicado respecto al cómputo de la distribución de los dividendos, cuando el tercer párrafo del artículo 27.2 de la Ley 19/1994, se refiere a que "se consideraran beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal", la entidad deberá identificar la parte de la reserva legal dotada que corresponde a los beneficios obtenidos en territorio insular canario."

El referido criterio de proporcionalidad anteriormente analizado resultará de aplicación con ocasión de la distribución de dividendos por importe de un millón de euros, acordada en X1, con cargo al resultado de X0, por lo que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 27.2, quinto párrafo, de la Ley 19/1994, no computará como minoración de los fondos propios la parte del dividendo acordado en X1 que se corresponda con los ingresos por dividendos recibidos en el ejercicio X0 en relación con el beneficio total de dicho ejercicio.

Asimismo, de conformidad con la doctrina de este Centro directivo (consulta vinculante V2172-05), la distribución acordada en X1, con cargo a beneficios del ejercicio X0, sólo afectará a la dotación de la RIC que se efectúe con cargo al resultado de dicho ejercicio (X0).

Por otro lado, es doctrina de este Centro Directivo (por todas, consulta vinculante V1907-18) que, en la medida en que los fondos propios aumenten en el importe de la RIC que se dote, el reparto del dividendo no afectará al incentivo previsto en el artículo 27 de la Ley 19/1994. A los efectos de calcular el citado aumento, no se computarán los beneficios que no tengan la consideración de no distribuidos en los términos previstos en el artículo 27.2 de dicha Ley.

Respecto a la quinta pregunta, el Centro Directivo señala:

5.- Por último, si se aprobara la distribución de dividendos por 1.000.000 de euros en el ejercicio X1 con cargo a Reservas, se plantea si dicha distribución afectaría a la dotación de la RIC en los ejercicios X0 y/o X1.

Siguiendo el criterio recogido en la Sentencia de la Audiencia Nacional 5378/2011, de 1 de diciembre (Núm. Rec. 24/2009), el acuerdo de distribución de dividendos, adoptado en X1, por importe de un millón de euros, con cargo a Reservas, minoraría la dotación de la RIC del ejercicio X0, y minoraría igualmente la dotación de la RIC del ejercicio X1 por el importe de la distribución aprobada en ese ejercicio (X1) que excediese de la dotación de la RIC de X0.

Comentario:

Como sabemos, en el Impuesto sobre Sociedades la RIC opera como reducción de la base imponible (diferencia permanente negativa) por el importe de la dotación de la reserva.

En el IS la dotación de la RIC está sujeta a dos límites:

- Límite de la base imponible: La RIC no puede determinar que la BI sea negativa (es decir, la RIC no puede ser superior a BI previa)

- Límite del resultado contable: 90% beneficio no distribuido, lo que conlleva una ecuación de dos incógnitas:

RIC = 0,9 * (RCAI – IS – RL - BD)
IS = (RCAI +/- DP – RIC) * tg – BONF – D.

RCAI = resultado contable antes de impuestos **apto,** es decir con exclusión del resultado no económico y de la delimitación negativa// IS = gasto contable por IS = cuota líquida // RL = reserva legal // BD = beneficio distribuido (dividendos, utilidades a los socios, compensación de pérdidas) // DP = Diferencias permanentes // tg = tipo de gravamen // Bonf = bonificaciones // D = deducciones.

La presente consulta aborda una cuestión bastante trascendente al objeto de cálculo de la dotación de la RIC. Nos referimos a cómo opera la distribución de dividendos a los efectos del cálculo de la dotación máxima cuando parte del resultado no es apto para tal dotación.

Anteriormente, la DGT ya había analizado este tema (los efectos del reparto de dividendos en la base de dotación de la RIC) para un caso donde la entidad que pretendía acogerse al incentivo contaba **con distintos establecimientos, uno/s en Canarias y otro/s fuera del archipiélago**.

Así , en la **V1907-18**, de 28/06/2018 (que fue comentada en el nº 49 de la Revista en esta misma sección), así como en la **V0295-22**, de fecha 16/02/2022, (reseñada en el nº 58 de la Revista) Tributos pareció mostrarse proclive al tratamiento de los distintos establecimientos como compartimentos estancos, de manera que el reparto de dividendos con cargo al beneficio imputable al establecimiento situado fuera de Canarias no afectaría la base dotación de la RIC con cargo a resultado obtenido por el establecimiento situado en el archipiélago.

Lo mismo debería ocurrir (pensamos) con el resto de componentes de las fórmulas de la ecuación, como son las delimitaciones negativas de la base (por ejemplo, reserva legal) y los resultados financieros, así como con las diferencias permanentes y las deducciones y bonificaciones, de suerte de que los que sean imputables exclusivamente al EP situado fuera de Canarias no influirán en la base de dotación de la RIC. Cuando estas magnitudes no fuesen de imputación exclusiva, habría incluirlas en la fórmula de una manera proporcional, esto es, en la proporción correspondiente al beneficio obtenido en Canarias en relación con el beneficio total.

No obstante, en las consultas citadas la DGT también introducía una cautela. Decía así Tributos que el reparto del dividendo (con cargo al beneficio obtenido fuera de Canarias) no afectaría al incentivo previsto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, "*en la medida en que los fondos propios aumenten en el importe de la RIC que se dote*", siendo que "*a los efectos de calcular el citado aumento, no se computarán los beneficios que no tengan la consideración de no distribuidos en los términos previstos en el artículo 27.2 de dicha Ley*".

Como podemos observar, en la consulta que ahora nos ocupa (V3197-23), la DGT va un paso más allá. Analiza el supuesto de distribución de dividendos cuando parte del resultado contable obtenido por la entidad no es apto para dotar la RIC, derivando tal inaptitud, no ya de que tal beneficio se haya obtenido fuera de Canarias (es decir, de que sea imputable a un establecimiento situado fuera de Canarias), sino por tratarse de un resultado inhábil para la RIC por su naturaleza (un resultado financiero). En este orden, la DGT **analiza un caso en el que un único establecimiento situado en Canarias obtiene unos dividendos, siendo que la entidad luego a su vez distribuye dividendos.** O, lo que viene a ser lo mismo, estudia los efectos que para la dotación de la RIC tiene el reparto de dividendos con cargo a un resultado contable obtenido en Canarias, pero que contiene partidas no aptas para la dotación (en concreto, dividendos percibidos procedentes de una sociedad residente en Cuba).

Pues bien, en la presente consulta V3197-23, la DGT en un primer momento parece mostrarse proclive a la estanqueidad absoluta al señalar que el reparto de dividendos por un importe equivalente (2.239.782,24 euros) a los dividendos procedentes de Cuba (2.239.782,24 euros) no influye en la dotación de la RIC. Más en concreto, Tributos señala que los dividendos percibidos no forman parte del resultado apto para la dotación y que, para evitar una doble exclusión, el importe equivalente a los dividendos percibidos que luego se aprovechan para a su vez ser objeto de distribución en forma de dividendos no minorará la base de dotación. (Habría que añadir que, en coherencia con lo anterior, aunque esto no lo dice Tributos expresamente, al estar los dividendos exentos, la diferencia permanente negativa no debería formar parte tampoco de la ecuación).

Sin embargo, más adelante en esta misma consulta, cuando se le pregunta a la DGT por cómo actuar si, en vez de repartir en forma de dividendos el mismo importe de los dividendos de origen cubano (2.239.782,24 euros), se reparte u millón de euros, aquella ahora responde que la inclusión en la ecuación se hará de formar proporcional, esto es, que los dividendos "cubanos" no formarán parte del resultado apto para la dotación y que seguidamente se excluirá de tal base de dotación solo la parte de los dividendos distribuidos que pudieran entenderse abonados a partir de aquellos en términos proporcionales. (Podríamos añadir que la diferencia negativa permanente generada por la exención también se debería recibir entonces un tratamiento proporcional).

En fin, al menos para quien suscribe, esta consulta arroja ciertas dudas acerca de si la DGT se decanta por un tratamiento estanco o proporcional.

En cualquier caso, la DGT finaliza con la misma cautela que a la que aludimos anteriormente, cual es que reparto del dividendo (con cargo a un resultado integrado a su vez por dividendos) no afectará a la base de dotación de la RIC, "*en la medida en que los fondos propios aumenten en el importe de la RIC que se dote*", siendo que "*a los efectos de calcular el citado aumento, no se computarán los beneficios que no tengan la consideración de no distribuidos en los términos previstos en el artículo 27.2 de dicha Ley*".

Pues bien, descrita la situación en los términos indicados, pasaremos a exponer una opinión personal, en el buen entender que vamos realizar una primera aproximación provisional condicionada a la aclaración o a mayores pronunciamientos de la doctrina al respecto.

Dentro del beneficio obtenido en un ejercicio por una entidad puede existir una parte del mismo que sea apto para la dotación de la RIC y otro que no lo sea. La inaptitud de ciertos resultados para dotar la RIC puede obedecer a distintos motivos:

- Puede tratarse de un beneficio que no haya sido obtenido por un establecimiento situado en Canarias (art. 27.1 de la Ley 19/1994). Esto es, un resultado imputable a un establecimiento situado fuera de Canarias, derivado de la ordenación de medios productivos que cierren el ciclo mercantil fuera de Canarias.

- Puede tratarse de un beneficio que no derive del desarrollo de actividades económicas (con la salvedad prevista para las rentas derivadas de la transmisión de elementos no afectos recogida en el art. 5.1 del Reglamento). Esto es, de rentas inmobiliarias o de otro tipo que puedan reputarse pasivas por no suponer la ordenación de medios productivos por cuenta propia con la finalidad de intervenir en el mercado.

- La inaptitud también puede derivar de la delimitación negativa que realiza la norma. Así el art. 27.2 de la Ley sienta que la base de dotación de la RIC está constituida por los "beneficios no distribuidos", señalando que no tendrán tal consideración (la de "beneficios no distribuidos") aquellos destinados a nutrir "reservas de carácter legal", ni tampoco los que deriven de "la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de reservas para inversiones en Canarias dotadas con cargo al beneficios de períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2007"

- Por último, tenemos la precisión del art. 5.2 del Reglamento en orden a que tampoco formarán parte de la base de dotación de la RIC los resultados que procedan "de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de otras entidades y de la cesión a terceros de capitales propios". (Particularmente entiendo que se trata en puridad de una precisión, o explicitación, de un supuesto en que el beneficio no es apto al no derivar del desarrollo de una actividad económica, más que de un supuesto de delimitación negativa estrictu sensu).

Pues bien, cuando dentro del resultado obtenido por una entidad exista una parte que sea apta para dotar la RIC junto otra que, por las razones indicadas, no lo sea, siendo que, al mismo tiempo, dicha entidad decide distribuir beneficios (repartir dividendos o compensar pérdidas de ejercicios anteriores), surgen tres alternativas posibles para el tratamiento de tal distribución:

- Considerar que la distribución se efectúa en primer lugar con cargo al beneficio apto y el exceso, en su caso, con cargo al beneficio no apto.
- Considerar que la distribución se efectúa en primer lugar con cargo al beneficio no apto y el exceso, en su caso, con cargo al beneficio apto.
- Efectuar una distribución proporcional.

En una primera aproximación, de un modo intuitivo, parecería que la primera alternativa —en la cual la primera afectada es la base dotación— habría de ser la procedente, al objeto de salvaguardar el desenvolvimiento natural del incentivo. En el artículo 27 de la Ley 19/1994 se aprecia una clara voluntad del legislador para evitar que el aumento de fondos propios (indisponible) que supone la dotación de la RIC se vea neutralizada con la disminución de otras partidas de fondos propios. En este orden, del apartado 2 in fine de este artículo se desprende que, si se distribuyen dividendos, aunque se haga con cargo a reservas de libre disposición acumuladas en ejercicios anteriores, quedará afectada la base de dotación de la RIC que se pretenda dotar con cargo al resultado del ejercicio en curso. Esta voluntad del legislador, desde luego, no responde a un capricho, sino a una cautela, a una oportuna garantía, que pretende salvaguardar la finalidad misma del incentivo. Sabemos que la RIC permite disfrutar de un ahorro tributario en el presente a cambio de asumir el compromiso de llevar a cabo en el futuro una serie de inversiones productivas en la idea de que estas van a contribuir al progreso económico y social de Canarias. La dotación de una reserva indisponible pretende garantizar, pues, que el beneficiario del incentivo cuente con recursos propios suficientes para poder acometer las inversiones futuras comprometidas. No es necesario que exista una correlación inequívoca entre los fondos inmovilizados en la RIC y los aplicados a las inversiones (por cuanto si el contribuyente lo desea podrá financiarlas con endeudamiento), por lo que, como decimos, la indisponibilidad de la reserva juega como una suerte de garantía, de salvaguarda, de solvencia futura para poder afrontar las inversiones debidas. A que no quede sin efecto esta garantía, pues, responde la cautela del art. 27.2 in fine.

No obstante lo anterior, el criterio que parece deducirse de las consultas de la DGT es que tampoco queda necesariamente comprometida la naturaleza del incentivo en el caso de que no se afecte en primer término la base de dotación, de forma que puede resultar admisible un tratamiento por compartimentos estancos. Subsisten, no obstante, las dudas, acerca de si la DGT entiende que hay margen para la autonomía de la voluntad o no, es decir, si el interesado puede decidir distribuir dividendos (o dotar reserva legal) con cargo solo al beneficio no apto, o tal distribución debe operar siempre proporcionalmente.

Así, para ponernos en contexto acerca de cómo podría operar el incentivo en el caso de distribución de beneficios, lo más conveniente es ir analizando los distintos escenarios, de los más simples a los más complejos. Vamos a partir del tratamiento como compartimentos estancos.

[Por razones de simplicidad y para facilitar la claridad expositiva, vamos a prescindir del límite del 90 por 100, así como del efecto impositivo. Igualmente, vamos a considerar únicamente las reservas, con exclusión de otras partidas de FFPP como el capital social].

1.- <u>Todo el resultado es apto para la dotación</u>.

1.1.- **Distribución de dividendos con cargo resultado del ejercicio.**

31/12/X0.
PyG/X0: 100

30/06/X1

100 PyG/X0	Div 30 RIC 70

El beneficio distribuido disminuye la base de dotación.
Base de dotación = BND = 70.
(En realidad, como dijimos, los cálculos son más complicados. La dotación máxima es RIC = 0,9 BND, de manera que la existencia misma del dividendo disminuye la dotación de la RIC, aumentando en contrapartida una inevitable dotación de reservas voluntarias).
En definitiva, RIC = 0,9 (100– IS – **30**); IS = 0,25 (100 – RIC).

1.2.- **Distribución de dividendos con cargo reservas de ejercicios anteriores.**

01/01/X0
RV: 30

31/12/X0.
PyG/X0: 100

30/06/X1

30 RV	Div 30

100 PyG/X0	RV 30 RIC 70

Opera cautela del art. 27.2 in fine de la Ley.

La situación debe ser igual a la anterior, donde se repartían dividendos con cargo al resultado del ejercicio. El reparto de dividendos con cargo a reservas de ejercicios anteriores, se compensa con la reserva voluntaria dotada con cargo al ejercicio en curso, disminuyendo la base de dotación de la RIC.
Base dotación = BND = 70
RIC = 0,9 (100– IS – **30**)

2.- <u>No todo el resultado es apto para la dotación y se distribuyen dividendos por importe no superior al resultado no apto</u>.

2.1.- Distribución de dividendos con cargo al resultado del ejercicio.

Co decimos, partiremos de la hipótesis (provisional) de que es admisible la autonomía de la voluntad del contribuyente elegir el resultado con cargo al cual pretende distribuir el dividendo, dependiendo de que quiera maximizar la dotación de la RIC o maximizar la distribución del dividendo.

La situación, en cualquier caso, ha de ser equivalente a aquella donde todo el resultado fuese apto.

2.1.1.- Maximizar la dotación.

31/12/X0.
PyG/X0: 100
70 apto
30 no apto

30/06/X1

100 PyG/X0	Div 30 (con cargo a bº no apto) RIC 70 (con cargo a bº apto)

Todo el dividendo se ha distribuido con el resultado no apto.
Observamos que la situación es equivalente a aquella en que todo el resultado fuese apto y se hubiese distribuido el mismo dividendo.
Base dotación = 70
RIC = 0,9 (70 – IS)

2.1.2.- Distribución proporcional.

31/12/X0.
PyG/X0: 100
70 apto
30 no apto

30/06/X1

100 PyG/X0	Div 30 (21 con cargo a bº apto y 9 a bº no apto) RIC 49 (70 – 21) RV (o Div) 21

El dividendo por 30 se distribuye proporcionalmente entre el resultado apto y no apto.
Con cargo a bº no apto = 30 x 30/100 = 9
Con cargo a bº apto = 30 x 70/100 = 21
Base dotación = 70 – 21 = 49
RIC = 0,9 (70– IS - 21)

Obsérvese que, con el resultado no apto (30), el contribuyente podría destinar 9 a dividendo y 21 a reservas voluntarias o también 30 (9 + 21) a dividendo.

2.1.3.- Maximizar el dividendo

31/12/X0.
PyG/X0: 100
70 apto
30 no apto

30/06/X1

100 PyG/X0	Div 30 (con cargo a bº apto) RIC 40 (70 – 30) Div (o RV) 30

El dividendo por 30 se distribuye con cargo al resultado apto
Base dotación = 70 – 30 = 40
RIC = 0,9 (70– IS - 30)

El resultado no apto (30) es de libre disposición para reservas voluntarias o para mayor dividendo.

2.2.- Distribución de dividendos con cargo a reservas de ejercicios anteriores.

La situación debe ser equivalente a si se distribuyen dividendos con cargo al beneficio del ejercicio.

En todo caso, no puede existir menoscabo de las garantías que sienta la ley: (i) inmovilización indisponible de beneficios equivalente al ahorro disfrutado y (ii) la dotación de la RIC no ha de verse neutralizada por una disminución de FFPP.

2.2.1.- Maximizar la dotación.

01/01/X0
RV: 30

31/12/X0.
PyG/X0: 100
70 apto
30 no apto

30/06/X1

30 RV	Div 30

100 PyG/X0	RV 30 (con cargo a bº no apto) RIC 70

El reparto del dividendo con cargo a reservas de ejercicios anteriores se compensa con la dotación de reservas voluntarias con cargo al resultado (no apto) del ejercicio.

Art. 27.2 in fine de la Ley: Los fondos propios aumentan en el importe de la RIC dotada.

FFPP a 01/01/X0 = 30
FFPP a 30/06/X1 = 30 – 30 + 30 + 70 = 100
Aumento: 70

Base dotación = 70
RIC = 0,9 (70 – IS)

2.1.2.- Distribución proporcional.

01/01/X0
RV: 30

31/12/X0.
PyG/X0: 100
70 apto
30 no apto

30/06/X1

30 RV	Div 30

100 PyG/X0	RV 30 (21 con cargo a bº apto y 9 a bº no apto) RIC 49 (70 – 21) RV (o Div) 21

El reparto del dividendo con cargo a reservas de ejercicios anteriores se compensa con la dotación de reservas voluntarias con cargo al resultado del ejercicio (imputable proporcionalmente entre el resultado apto y no apto).

Obsérvese que, con el resultado no apto, el contribuyente podría destinar 9 a dividendo y 21 a reservas voluntarias o también 30 (9 + 21) a dividendo.

Art. 27.2 in fine de la Ley: Los fondos propios aumentan en el importe de la RIC dotada.

FFPP a 01/01/X0 = 30
FFPP a 30/06/X1 = 30 – 30 + 30 + 49 = 79
Aumento: 49

Base dotación = 49
RIC = 0,9 (49 – IS)

2.1.2.- Maximizar el dividendo

01/01/X0
RV: 30

31/12/X0.
PyG/X0: 100
70 apto
30 no apto

30/06/X1

30 RV	Div 30

100 PyG/X0	RV 30 (con cargo a bº apto) RIC 40 (70 – 30) Div (o RV) 30

El reparto del dividendo con cargo a reservas de ejercicios anteriores se compensa con la dotación de reservas voluntarias con cargo al resultado (apto) del ejercicio.

Obsérvese que, con el resultado no apto, el contribuyente podría destinar 30 a reservas voluntarias o también a dividendo.

Art. 27.2 in fine de la Ley: Los fondos propios aumentan en el importe de la RIC dotada.

FFPP a 01/01/X0 = 30
FFPP a 30/06/X1 = 30 – 30 + 30 + 40 = 40
Aumento: 40

Base dotación = 40
RIC = 0,9 (40 – IS)

3.- <u>No todo el resultado es apto para la dotación y se distribuyen dividendos por importe superior al resultado no apto</u>.

3.1.- Distribución de dividendos con cargo al resultado del ejercicio.

3.1.1.- Maximizar la dotación.

31/12/X0.
PyG/X0: 100
70 apto
30 no apto

30/06/X1

100 PyG/X0	Div 50 RIC 50

Todo el dividendo (50) se ha distribuido en primer lugar con cargo al resultado no apto (30) y el exceso con cargo al apto (20).

Base dotación = 50
RIC = 0,9 (70 – IS - 20)

3.1.2.- Distribución proporcional.

31/12/X0.
PyG/X0: 100
70 apto
30 no apto

30/06/X1

100 PyG/X0	Div 50 (35 con cargo a bº apto y 15 a bº no apto) RIC 35 (70 – 35) RV (o Div) 15 (30 -15)

El dividendo por 50 se distribuye proporcionalmente entre el resultado apto y no apto.
Con cargo a bº no apto = 50 x 30/100 = 15
Con cargo a bº apto = 50 x 70/100 = 35
Base dotación = 70 – 35 = 35
RIC = 0,9 (70 – IS - 35)

Obsérvese que, con el resultado no apto, el contribuyente podría destinar 15 a dividendo y 15 a reservas voluntarias o también 30 (15 + 15) a dividendos.

3.1.3.- Maximizar el dividendo

31/12/X0.
PyG/X0: 100
70 apto

30 no apto

30/06/X1

100 PyG/X0	Div 50 (con cargo a resultado apto) RIC 20 (70 – 50) Div (o RV) 30

El dividendo por 50 se distribuye con cargo al resultado apto
Base dotación = 70 – 50 = 20
RIC = 0,9 (70 – IS - 50)

El resultado no apto (30) es de libre disposición para reservas voluntarias o para más dividendo.

3.2.- Distribución de dividendos con cargo a reservas de ejercicios anteriores.

La situación debe ser equivalente a si se distribuyen con cargo al beneficio del ejercicio.

En todo caso, no puede existir menoscabo de las garantías que sienta la ley: (i) inmovilización indisponible de beneficios equivalente al ahorro disfrutado y (ii) la dotación de la RIC no ha de verse neutralizada por una disminución de FFPP.

3.2.1.- Maximizar la dotación.

01/01/X0
RV: 50

31/12/X0.
PyG/X0: 100
70 apto
30 no apto

30/06/X1

30 RV	Div 50

100 PyG/X0	RV 50 (con cargo a bº no apto) RIC 50

El reparto del dividendo con cargo a reservas de ejercicios anteriores se compensa con la dotación de reservas voluntarias con cargo al resultado (no apto) del ejercicio.

Art. 27.2 in fine de la Ley: Límite de aumento FFPP en el importe de la RIC dotada.

FFPP a 01/01/X0 = 50
FFPP a 30/06/X1 = 50 – 50 + 50 + 50 = 50
Aumento: 50

Base dotación = 50
RIC = 0,9 (50 – IS)

3.1.2.- Distribución proporcional.

01/01/X0
RV: 50

31/12/X0.
PyG/X0: 100
70 apto
30 no apto

30/06/X1

30 RV	Div 50

100 PyG/X0	RV 50 (35 con cargo a bº apto y 15 a bº no apto) RIC 35 (70 – 35) RV (o Div) 15

El reparto del dividendo con cargo a reservas de ejercicios anteriores se compensa con la dotación de reservas voluntarias con cargo al resultado del ejercicio (imputable proporcionalmente entre el resultado apto y no apto).

Obsérvese que, con el resultado no apto, el contribuyente podría destinar 30 a reservas voluntarias o también 15 a reservas voluntarias y 15 a un dividendo adicional.

Art. 27.2 in fine de la Ley: Límite de aumento FFPP en el importe de la RIC dotada.

FFPP a 01/01/X0 = 50
FFPP a 30/06/X1 = 50 – 50 + 50 + 35 = 35
Aumento: 35

Base dotación = 35
RIC = 0,9 (35 – IS)

3.1.2.- Maximizar el dividendo

01/01/X0
RV: 50

31/12/X0.
PyG/X0: 100
70 apto
30 no apto

30/06/X1

50 RV	Div 50

100 PyG/X0	RV 50 (con cargo a bº apto) RIC 20 (70 – 50) Div (o RV) 30

El reparto del dividendo con cargo a reservas de ejercicios anteriores se compensa con la dotación de reservas voluntarias con cargo al resultado (apto) del ejercicio.

Obsérvese que, con el resultado no apto, el contribuyente podría destinar 30 a reservas voluntarias o también a dividendo.

Art. 27.2 in fine de la Ley: Límite de aumento FFPP en el importe de la RIC dotada.

FFPP a 01/01/X0 = 50
FFPP a 30/06/X1 = 50 – 50 + 50 + 20 = 20
Aumento: 20

Base dotación = 20

RIC = 0,9 (20 – IS)

4.- Consideración adicional.

Recordemos que la DGT sienta que la distribución de dividendos con cargo a un resultado no apto no afectará a la base de dotación de la RIC, "*en la medida en que los fondos propios aumenten en el importe de la RIC que se dote*". Ahora bien, añade a continuación la siguiente precisión: ***"a los efectos de calcular el citado aumento, no se computarán los beneficios que no tengan la consideración de no distribuidos en los términos previstos en el artículo 27.2 de dicha Ley".***

Esta última precisión arroja ciertas dudas.

Sabemos que el apartado 2 de la Ley 27/1994 señala que la RIC se podrá dotar "*hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que* ***no sea objeto de distribución****",* precisando que *"a estos efectos* ***se considerarán beneficios no distribuidos*** *los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter* ***legal****. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que derive de la* ***transmisión*** *de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones dotada con beneficios de periodos impositivos a partir de 1 de enero de 2007"*

No obstante, el artículo 5.2 del Reglamento de desarrollo aprobado por el ED 1758/2007 indica que:

"No tendrá la consideración de ***beneficio no distribuido:***

a) El destinado a nutrir las reservas de carácter legal.

c) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones en Canarias.

d) El que derive de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades, así como la cesión a terceros de capitales propios, excepto que se trate de entidades que presten servicios financieros".

Es decir, que Reglamento incluye en la delimitación negativa el resultado financiero. No obstante, una interpretación sistemática avala que, en puridad, el reglamento en este punto, más que a una delimitación negativa del BND, está desarrollando el apartado 2 del artículo 27 de la ley cuando dispone que "*a estos efectos, se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, así como los derivados de*

la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, ***en los términos que reglamentariamente se determinen*****"**.

Con esto queremos decir, que a los efectos de la cautela del art. 27.2 in fine de la Ley, para verificar que, si ha existido o no una diminución de los FFPP, no se debe tener en cuenta el beneficio no apto para la dotación en la medida que se destine a reserva de carácter legal (o que proceda de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la RIC). Sin embargo, para el cómputo del posible aumento de los FFPP sí se tendrá en cuenta las dotaciones a reservas efectuadas a partir, no solo del resultado obtenido fuera de Canarias o de un resultado pasivo inmobiliario, sino también del resultado financiero. De hecho, podemos destacar que la DGT solo alude al artículo 27.2 de la Ley, sin mención del art. 5.2 del Reglamento.

- Por último, vamos a destacar otra mención que se recoge en la consulta que ahora nos ocupa y que se refiere a **la forma de aplicación de la cautela del art. 27.2 in fine**.

La DGT hace suyo el criterio de la AN (sentencia de la Audiencia Nacional 5378/2011, de 1 de diciembre (Núm. Rec. 24/2009), conforme al cual el acuerdo de distribución de dividendos, adoptado en X1 con cargo a reservas de ejercicios anteriores, minoraría la dotación de la RIC del ejercicio X0 y minoraría igualmente la dotación de la RIC del ejercicio X1 por el importe de la distribución aprobada en ese ejercicio (X1). Ahora bien, solo lo haría en la parte que excediese de la dotación de la RIC de X0. Es decir:

Base de dotación = BND = delimitación positiva = bº destinado a nutrir reservas.

Conforme a esta cláusula, para la cuantificación de dicha base, se minorará la disminución de FFPP **(i)** en el ejercicio de obtención del bº con cargo al que se dota la RIC (ejercicio de aplicación del incentivo) o **(ii)** en el ejercicio de dotación contable de la RIC (ejercicio de asignación de las reservas que constituyen la base de dotación de la RIC).

La filosofía esencial, como antes dijimos, es evitar que se disminuyan (se disponga de) los FFPP (dividendos, reducción de capital con cargo a reservas etc.) con cargo a reservas acumuladas, para así poder dotar la RIC en mayor medida en el ejercicio, cuando tal disposición de FFPP podría haber sido efectuada con el mismo beneficio con cargo al cual se pretende dotar la RIC.

X0	X1	X2
31/12/X0 PyG/X0	30/06/X1 PyG/X0 a RIC/X0? **Reservas voluntarias** **a dividendo** 25/07/X1 Modelo 200 IS/X0 RCAI/X0 -RIC/X0 31/12/X1 PyG/X1	30/06/X2 PyG/X1 a RIC/X1? 25/07/X2 Modelo 200 IS/X1 RCAI/X1 -RIC/X1

El reparto de dividendos con cargo reservas efectuado en X1 afecta (minorándola en concepto de BD "bº distribuido") la base dotación de la RIC/X0 y también de la RIC/X1. Ahora bien, esta consulta precisa que solo quedará afectada la base de dotación la RIC/X1 en la medida en que el reparto de dividendos no hubiera afectado a la RIC/X0.

Ejemplos simples:

X0	X1	X2
31/12/X0 RACI/X0: 100 PyG/X0: 75	30/06/X1 75 PyG/X0 a RV 75 **100 RV** **a dividendo 100** 25/07/X1 Modelo 200 IS/X0 RCAI/X0: 100 CI: 25 31/12/X1 RCAI/X1 = 100 PyG/X1 = 96,775	30/06/X2 96,775 PyG/X1 a RIC/X1 87,10 a RV 9,675 25/07/X2 Modelo 200 IS/X1 RCAI/X1: 100 -RIC/X1: 87,10 CI: 3,225
	RIC = 0,9 * (100 – IS - 100) IS = (100 – RIC) * tg RIC = 0	RIC = 0,9 * (100 – IS) IS = (100 – RIC) * tg RIC = 87,10

X0	X1	X2
31/12/X0 RCAI/X0: 100	30/06/X1 100 PyG/X0 a RV 100 **150 RV** **a dividendo 150** 25/07/X1 Modelo 200 IS/X0 RCAI/X0 31/12/X1 RCAI/X1 = 100 PyG/X1= 82,26	30/06/X2 82,26 PyG/X1 a RIC/X1 29,03 a Dividendo 50 a RV 3,23 25/07/X2 Modelo 200 IS/X1 RCAI/X1 = 100 -RIC/X1 = 29,03 CI = 17,74
	RIC = 0,9 * (100 – IS - 100) IS = (100 – RIC) * tg RIC = 0	RIC = 0,9 * (100 – IS -50) IS = (100 – RIC) * tg RIC = 29,03

Resta un punto, por último, por analizar. Nos referimos a si puede operar la autonomía de la voluntad en la reserva que ha de resultar afectada.

De la consulta planteada parece deducirse una especie de sistema FIFO, por cuanto da por supuesto que la reserva cuya base de dotación resulta afectada es la dotada en primer lugar, lo que tiene toda lógica. No obstante, tampoco es que sea totalmente taxativa al respecto, por lo que cabe plantear que en el caso de que la disminución de fondos propios tuviera lugar con posterioridad a la distribución durante X1 de los resultados del ejercicio X0 podría ser más racional que la base de dotación afectada fuese la de la RIC dotada con cargo al beneficio del X1. Todo esto, eso sí, siempre que de ello no se derive un perjuicio para la Hacienda Pública.

RESUMEN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS RELATIVAS A LOS TRIBUTOS CUYA GESTIÓN CORRESPONDE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA
agosto 2023 – enero 2024

MARÍA JOSÉ MESA GONZÁLEZ

Doctora en Derecho
Cuerpo Superior de Administradores, escala de Administradores Tributarios

SUMARIO

I. Ley General Tributaria.
   A) Providencia de apremio – solicitud de suspensión (arts. 233 LGT, 39-47 RD 520/2005 y 38, 39 y 98 LPAC)
   B) Resolución de reclamación económico-administrativa – recurso de anulación [art. *241bis*.1c) LGT]

II. Tributos derivados del REF.

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Instalación de mobiliario de cocina previo encargo del cliente – prestación de servicios sujeta y no exenta (art. 7.2,6º Ley 20/1991)
2. Prestaciones de servicios de la Autoridad Portuaria sujetas y no exentas del IGIC – repercusión en factura - requisitos – documentos sustitutivos [arts. 20 y 59.1b) de la Ley 20/1991, 43 a 45 del Real Decreto 2.538/1994, 2, 3, y DA2 del Real Decreto 1619/2012, 48.2 del Decreto 268/2011, y 183– 92 y 245 Real Decreto Legislativo 2/2011]
3. Exclusiones del derecho a la deducción - adquisición de vehículo de turismo – afectación a la actividad – carga de la prueba – aplicación irretroactiva de las normas tributarias (arts. 10.2 y 120.3 LGT, 126 y 127 RGAT, 29 y 30 LIGIC y 2.3 C.C.)
4. Devolución de cuotas repercutidas de forma indebida – legitimados para instar el procedimiento de devolución (arts. 17.5 LGT Y 14.2c) y 14.4 RD 520/2005

B) Arbitrio sobre Importaciones y Entradas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM)

Importación de estanterías metálicas – partida arancelaria – modificación normativa – tipo aplicable (Anexo I Ley 4/2014)

III. Tributos Propios.

Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles derivados del Petróleo.

Devoluciones a agricultores y transportistas - requisitos - inspección técnica de vehículos - reintegro de cantidades percibidas (arts. 12*bis* Ley 5/1986, Anexo I Orden de 02.12.2008 para la práctica de la devolución parcial del IECDP, y arts. 3 y 10 del RD 2822/1998)

IV. Tributos Cedidos.

A) Impuesto sobre el Patrimonio

1. Exención de las participaciones en determinadas entidades (artículos 4.Ocho.Dos Ley 19/1991 y 5 y 6 del RD 1704/1999)
2. Ganancias patrimoniales no justificadas – presunciones legales *versus* presunciones *hominis* (artículos 39 LIRPF y 108 LGT)

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

A) Providencia de apremio – solicitud de suspensión (arts. 233 LGT, 39-47 RD 520/2005 y 38, 39 y 98 LPAC)

En el ámbito tributario, tanto la Ley General Tributaria como el Real Decreto 520/2005 contienen disposiciones específicas en relación con las solicitudes de suspensión de la ejecución de los actos administrativos. De manera que, conforme al principio *lex specialis derogat generali* —la norma con una regulación directa y específica de la materia de la que se trate prevalece sobre cualquier otra—, a que aluden, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo nºs 631/2005, de 20 de julio de 2005, 1504/2018, de 15 de octubre de 2018, y sentencias de 7 y 17 de mayo de 2012 (recursos de casación 609/2009 y 1.578/2008), la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 11 de febrero de 2020 (recurso nº 1.485/2017), y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia nº 46/1665/2020/01/00, de 25 de febrero de 2020, no procede la aplicación supletoria del artículo 117 de la LPAC. Así lo explica la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias, de 21 de septiembre de 2023, desestimatoria de la reclamación nº JEAC 2023/0748: la ejecución del acto impugnado no se entiende suspendida si, transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud de suspensión, el órgano competente para resolver el recurso no ha dictado y notificado resolución expresa.

Además, a juicio de la Junta, tampoco procedía la suspensión en vía económico-administrativa, con dispensa de garantías, conforme a lo dispuesto en los apartados cuarto y quinto del artículo 233 de la LGT, puesto que no quedaban acreditados ni los perjuicios de difícil o imposible reparación que se alegaban, ni la comisión de un error aritmético, material o de hecho al dictar el acto recurrido.

La providencia de apremio, recuerda la Junta, es un acto administrativo que goza de la presunción de validez y produce efectos desde la fecha en que se dicte. Así, con base en esta presunción de legalidad y ejecutividad del acto administrativo (artículos 38 y 39 de la LPAC), por regla general, la ejecución no queda suspendida como consecuencia de la interposición de una reclamación económico-administrativa. Únicamente en los supuestos tasados que establece la Ley, se permite la suspensión de la ejecución del acto sin necesidad de aportar garantía, como una medida cautelar dirigida, ya sea a evitar los perjuicios que provocaría su ejecución, o bien a impedir

que un acto que adolece de errores aritméticos, materiales o de hecho produzca efectos jurídicos. Sin embargo, los artículos 40 y 46 del RD 520/2005 exigen la aportación de numerosa documentación, en especial, con la finalidad de que queden acreditados, en sede económico-administrativa, los perjuicios de difícil o imposible reparación, o bien la comisión del error aritmético, material o de hecho.

Por un lado, son muy numerosas las sentencias del Tribunal Supremo —entre otras, las de 30 de mayo de 1985 y 15 de octubre de 1986, y, más recientemente, las de 18 de marzo de 2009, dictada en el recurso de casación 5666/2006, y 25 de noviembre de 2013 (JUR 2013, 374198)— que se refieren a este error de hecho. En síntesis, explica la Junta, para poder apreciar que se da un error de hecho o *error facti*, y no un error de Derecho o *error iuris*, se requiere la concurrencia de varios requisitos: que se trate de meras equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripción de documentos; el error pueda apreciarse a la vista de los datos del expediente; sea patente y claro, sin que se precise la interpretación de las normas jurídicas aplicables; no se produzca una alteración fundamental del sentido del acto; no se vea afectada la subsistencia del mismo; y «se aplique un hondo criterio restrictivo, lo que no acontece en el supuesto aquí controvertido, puesto que las cuestiones planteadas en el escrito de interposición de las reclamaciones aquí acumuladas (con solicitud de suspensión) hemos de calificarlas como constitutivas de un error de Derecho o error *iuris*, y no como un error de hecho, para cuya apreciación no se precisa de raciocinio alguno, de modo que ha de ser evidente por sí mismo, patente, claro y manifiesto».

Por otro lado, en el mismo sentido que la sentencia nº 244/2020, de 2 de octubre, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, se insiste en que la suspensión en vía económico-administrativa, debido a su carácter excepcional, exige un riguroso examen de la presencia de las circunstancias que establece la norma para su concesión. No basta, como ha dicho el Tribunal Constitucional, la producción de efectos meramente patrimoniales, de contenido económico, que permiten la restitución íntegra de lo ejecutado. En consecuencia, la Junta resuelve no acceder a la solicitud de suspensión, por los siguientes motivos: «a) el interesado no aporta documento de tipo alguno con el que intente acreditar su situación económica (*v.g.* cuál es su patrimonio y rentas, no se sabe si posee inmuebles ni su valor, ni si posee depósitos bancarios u otros recursos financieros, tampoco la actividad a la que se dedica ni su fuente ni cuantía de sus rentas). La acreditación de la insuficiencia económica del reclamante no entraña gran dificultad, por cuanto ha podido aportar

sus declaraciones tributarias, certificado del Catastro sobre bienes inscritos a su nombre, nota del Registro de la Propiedad o cualquier otro que permita tener constancia de su patrimonio o rentas o, en su caso, documentación acreditativa de no percibir ayuda, prestación o subsidio por parte de organismo público alguno, y, por último, b) la suspensión sin garantías sólo procede, en su caso, cuando no puedan aportarse garantías, y en el presente supuesto no consta que el reclamante haya intentado de algún modo solicitar garantía a alguna entidad de crédito, ni nada dice la reclamante sobre la posibilidad de ofrecer alguna garantía, lo que nos lleva a concluir que no quedan acreditados los perjuicios de difícil o imposible reparación. Perjuicios que —*obiter dictum*— podrían evitarse con el recurso a la institución del aplazamiento de pago prevista en el artículo 65.1 de la LGT […]».

B) Resolución de reclamación económico-administrativa – recurso de anulación [art. *241bis*.1c) LGT]

Frente a la alegación de incongruencia completa y manifiesta de la resolución, debido a la vulneración, en opinión del reclamante, del derecho fundamental a la igualdad de trato, la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 10 de noviembre de 2023 desestima el recurso de anulación 2023/0006 (reclamación JEAC 2022/0712), con base en la siguiente argumentación:

« […] es reiterada y pacífica la doctrina jurisprudencial que aclara que la Constitución no autoriza a exigir un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que la parte pueda tener de la cuestión que se decide, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, es decir, la *ratio decidendi* que ha determinado aquélla, tal y como se expresa la S.T.S. Sala Segunda 29.03.2021, análogamente S.T.C. 16.04.1996, y la Sala Segunda, 03.04.2001, 06.03.2001, que indica que la motivación no deja de ser suficiente siempre que suponga una aplicación razonable y reconocible del ordenamiento jurídico, incluso implícita, igualmente S.T.S. 06.02.1998; siendo de señalar, además, que también son copiosas las resoluciones del T.C. que pregonan que no toda ausencia de respuesta a las cuestiones planteadas por las partes produce una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.»

En la resolución objeto del recurso de anulación, añade la Junta, se estudia de manera exhaustiva la normativa aplicable al supuesto controvertido que, a su vez, determinó la resolución desestimatoria del órgano de gestión, y se da a conocer de forma indubitada al reclamante la *ratio decidendi* de la resolución adoptada, «sin que el hecho de que no haya sido examinada una de las alegaciones planteadas —por venir subsumidos en los restantes y preferentes argumentos dados en la resolución— pueda llevar aparejado el pretendido vicio de incongruencia omisiva».

II. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

A) IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

1. Instalación de mobiliario de cocina previo encargo del cliente – prestación de servicios sujeta y no exenta (art. 7.2,6º Ley 20/1991)

La resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 10 de noviembre de 2023 (JEAC 2023/0717 a 724) se refiere a la interposición de una reclamación contra el acto administrativo que, como conclusión del procedimiento de inspección, declaraba la sujeción sin exención en el IGIC de la actividad consistente en la instalación de mobiliario de cocina previo encargo del cliente. Frente a la postura del sujeto pasivo, que entendía que tenía la condición de comerciante minorista, para la Administración, no se trata de una entrega de bienes sino de una prestación de servicios.

En el mismo sentido, la Junta afirma que, a pesar de que la entidad, en el ejercicio de la actividad de venta de cocinas, consideraba que eran operaciones sujetas al IGIC como entregas de bienes realizadas por un comerciante minorista, debido a que el 90 por ciento de sus clientes eran consumidores finales, y que, por ello, podía aplicar la exención del artículo 50.Uno,27º de la Ley 4/2012, «lo cierto es que la actividad desarrollada por la interesada […] consistía en la compraventa e instalación de mobiliario de cocina previo encargo del cliente debiendo ser calificada como una prestación de servicios conforme a lo dispuesto en el artículo 7.2,6º de la Ley 20/1991 […] y, por tanto, sujeta y no exenta en el IGIC, siendo de aplicación el tipo impositivo de gravamen del 7 por ciento, y sin que por dicha actividad el empresario pueda tener la condición de comerciante minorista». De hecho, añade, la resolución del órgano administrativo incluía de forma pormenorizada todos los antecedentes de hecho y fundamentos jurídicos, y, asimismo, contestaba cada una

de las alegaciones planteadas por la interesada en el curso del procedimiento inspector. Incluso en la documentación de las actuaciones inspectoras se aludía a la contestación a las consultas vinculantes nos 2047, de 19 de febrero de 2021, y 2136, de 29 de julio de 2022, de la Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos. De manera que quedaba perfectamente motivada la procedencia de la regularización de la situación tributaria de la entidad en el ámbito del IGIC.

No obstante, se advierte que ni en el propio escrito de interposición de la reclamación ni en el trámite de puesta de manifiesto se habían formulado las alegaciones en las que se basaba la pretensión de la parte recurrente. Ciertamente, explica la Junta, «la falta de presentación del escrito de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo no es causa por sí misma de caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, ni siquiera prejuzga o determina la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo en todo caso el Tribunal hacer uso de las amplias facultades revisoras que le atribuye el artículo 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». Mas, en estos casos, conforme a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central y la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias [sentencias nos 81/2000, de 21 de enero de 2000, 692/2006, de 16 de junio de 2006, 26/2007, de 5 de enero de 2007, 21 de mayo de 2018 y 2 de abril de 2019 (recursos nos 274/2016 y 407/2017)], y del Tribunal Supremo (sentencia de 6 de febrero de 1997, recurso de apelación nº 9530/1991), sólo cabe estimar la reclamación presentada cuando del conjunto de actuaciones realizadas, puedan deducirse de forma razonable las causas que evidencian la ilegalidad manifiesta y ostensible del acto administrativo, derivada de una clara infracción de forma o de fondo. Y, por otro lado, aunque no se haya hecho en vía administrativa, se permite la aportación de documentos o la presentación de alegaciones en vía jurisdiccional.

En el mismo sentido que la anterior se pronuncia la resolución de la Junta de la misma fecha, que desestima la reclamación nº JEAC 2023/0725 a 739.

2. Prestaciones de servicios de la Autoridad Portuaria sujetas y no exentas del IGIC - repercusión en factura - requisitos - documentos sustitutivos [arts. 20 y 59.1b) de la Ley 20/1991, 43 a 45 del Real Decreto 2.538/1994, 2, 3, y DA2 del Real Decreto 1619/2012, 48.2 del Decreto 268/2011, y 183-92 y 245 Real Decreto Legislativo 2/2011]

Mediante resolución de 21 de septiembre de 2023, la Junta Económico-Administrativa de Canarias desestima la reclamación nº JEAC 2022/0773 y 0774, y, declara conforme a Derecho la repercusión mediante facturas emitidas por la Autoridad Portuaria en concepto de prestaciones de servicios sujetas y no exentas de IGIC, con base en la consulta vinculante nº 1908/2018, de 3 de octubre de 2018, de la Dirección General de Tributos.

En primer lugar, se planteaba si, para la repercusión del IGIC devengado en los servicios prestados sujetos y no exentos del impuesto, la Autoridad Portuaria, en su condición de Administración Pública —organismo dependiente del Ministerio de Fomento competente para la gestión de los puertos canarios—, debía emitir factura independiente a la liquidación de la tasa portuaria. Es sabido que, tanto los impuestos como las tasas constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público. Y, además, según el artículo 20.Uno,2 de la Ley 20/1991, la repercusión del impuesto debe efectuarse mediante factura o documento sustitutivo. Pero, en ningún caso, la repercusión podía hacerse en el mismo acto por el que se liquidase la tasa portuaria, puesto que no cabía incluir la liquidación tributaria en la categoría de los documentos sustitutivos de la factura. Además, en la actualidad, la referencia a los documentos sustitutivos de la factura de la Ley 20/1991 ya no tiene razón de ser, dado que el nuevo Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, a diferencia del anterior (artículo 4 del Real Decreto 1496/2003), no admite la expedición de documentos sustitutivos (tiques y sus copias) en lugar de las facturas.

En segundo lugar, con base en lo dispuesto en los artículos 59.1b) de la Ley 20/1991, 2 y 3, y la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1619/2012, se recuerda que, en caso de que los servicios que se presten estén sujetos y exentos del IGIC, persiste el deber del sujeto pasivo de expedir y entregar factura por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice en el ejercicio de su actividad, salvo que se dé alguna de las excepciones que establece el artículo 3. Mas, ninguna de ellas es aplicable a la prestación de servicios portuarios.

Por último, respecto de los requisitos que han de cumplir las facturas, ha de tenerse en cuenta, no sólo el artículo 6, sino también la citada Disposición Adicional Segunda: «Sin perjuicio de las menciones contenidas en los artículos 6 y 7, las normas de gestión del Impuesto General Indirecto Canario determinarán las

menciones específicas que deben contener las facturas que documenten las operaciones sujetas al Impuesto, así como los requisitos de autorización para el cumplimiento de las obligaciones de expedir y conservar facturas realizadas por destinatarios o terceros establecidos fuera de las Islas Canarias.» Justamente, es el artículo 48.2 del Decreto 268/2011 el que contiene las singularidades en materia de facturación en el ámbito del IGIC, para los supuestos de facturas emitidas por comerciantes minoristas o entidades ZEC, entre otros.

3. Exclusiones del derecho a la deducción - adquisición de vehículo de turismo – afectación a la actividad – carga de la prueba – aplicación irretroactiva de las normas tributarias (arts. 10.2 y 120.3 LGT, 126 y 127 RGAT, 29 y 30 LIGIC y 2.3 C.C.)

Antes de la modificación de los artículos 29 y 30 de la LIGIC, que entró en vigor el 1 de enero de 2023, la deducibilidad del IGIC soportado en la adquisición de un vehículo automóvil de turismo no estaba permitida, por incluirse, justamente, entre las exclusiones del derecho a la deducción. Por este motivo, la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 21 de septiembre de 2023 desestima la reclamación nº JEAC 2022/0712, interpuesta frente a la negativa del órgano gestor a rectificar la autoliquidación presentada, correspondiente al cuarto trimestre de 2021, con solicitud de devolución de ingresos indebidos, basada en el derecho a incluir entre las cuotas del IGIC deducible el soportado en la adquisición de un vehículo que se consideraba directamente relacionado con el ejercicio de la actividad profesional desarrollada.

En particular, la redacción anterior del artículo 30 especificaba que no podían ser objeto de deducción, entre otras, las cuotas soportadas en la adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, así como los accesorios, piezas de recambio, combustibles, carburantes y lubrificantes con destino a dichos vehículos y los demás servicios referentes a los mismos. Con carácter excepcional, en cambio, se admitía la deducción del impuesto soportado en la compra de los vehículos en determinados supuestos, verbigracia, cuando su utilización no tuviese la consideración de retribución en especie para el trabajador —utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las

conceda— en el ámbito del IRPF (artículos 26 y 27 de la Ley 18/1991). Puesto que el artículo 29, apartados 6 a 8, exigían que los bienes estuviesen afectos de forma exclusiva a la actividad empresarial o profesional, sin posibilidad de una afectación parcial o compartida: «En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles.»

De hecho, tanto el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (sentencias de 29 de mayo de 2018, dictada en el procedimiento 187/2017, y 259/2023, en el procedimiento 0011/2023,d e15 de junio), como las contestaciones a consultas vinculantes de la entonces Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias (7 de julio de 2008) y de la Consejería de Hacienda (24 de septiembre de 2015), ponen de relieve que es el sujeto pasivo «quien tiene que acreditar, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, que dicha afección exclusiva se produce, es decir, la imposibilidad de destino para uso privado del vehículo de turismo aquí cuestionado». Así, debido a que la carga de la prueba corresponde *ex lege* al recurrente (artículo 105.1 LGT), a falta de aportación por su parte de elementos probatorios que acreditasen la imposibilidad de uso privado del vehículo, no cabe estimar su pretensión. Es más, el Tribunal Económico-Administrativo Central (resolución 6355/2014, de 20 de julio de 2017) y el mismo Tribunal Supremo (sentencia 1315/2020, de 15 de octubre de 2020) añaden que los criterios legales han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, «de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos». Incluso, «el principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra [...]», y el «*onus probandi* se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba».

Naturalmente, la aplicación retroactiva de la modificación normativa, como advierte la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 15 de junio de 2023 (procedimiento 0011/2023), no es posible, ya que, por regla general, las normas tributarias son irretroactivas, según disponen los artículos 10.2 LGT y 2.3 del Código Civil.

4. Devolución de cuotas repercutidas de forma indebida – legitimados para instar el procedimiento de devolución (arts. 17.5 LGT Y 14.2c) y 14.4 RD 520/2005

En materia de devolución de ingresos indebidos, el artículo 14 del RD 520/2005 distingue entre los legitimados para instar el procedimiento de devolución (apartado primero) y los beneficiarios del derecho a la devolución (apartado segundo). Así lo recuerda la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 10 de noviembre de 2023, que pone fin a la reclamación nº JEAC 2022/0855. Entre los primeros se encuentran, naturalmente, junto a los sujetos pasivos obligados a efectuar la repercusión en el IGIC (artículo 20 de la Ley 20/1991), las personas o entidades que hayan soportado la repercusión. Mientras que tienen derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos [artículo 14.2c) del RD 520/2005] las personas o entidades que hayan soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, y concurran los requisitos legales que el propio precepto establece.

El apartado tercero del mismo artículo 14 añade que el obligado tributario que hubiese soportado de forma indebida la repercusión del tributo puede solicitar la devolución del ingreso indebido, mediante solicitud de rectificación de la autoliquidación que dio lugar al ingreso indebido. Y, según el apartado cuarto, «cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión».

Por lo demás, el apartado quinto del artículo 17 de la LGT prohíbe que los elementos de la obligación tributaria sean alterados por actos o convenios de los particulares.

En consecuencia, concluye la Junta —igual que el Tribunal Supremo mediante sentencia nº 1053/2019, de 11 de julio de 2019 (recurso 6052/2017)—, «sólo quien ha soportado indebidamente la repercusión puede, en su caso, obtener la devolución, y no cabe que la Administración realice una devolución a un sujeto distinto de los establecidos en las normas citadas, con independencia de los actos o convenios realizados entre partes, no produciendo tales actos o contratos efectos ante la

Administración tributaria, todo ello, claro está, sin perjuicio de las consecuencias jurídico-privadas que de los mismos puedan irrogarse entre los contratantes».

B) ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS (AIEM)

Importación de estanterías metálicas – partida arancelaria – modificación normativa – tipo aplicable (Anexo I Ley 4/2014)

Mediante resolución de 10 de noviembre de 2023 (reclamación nº JEAC 2022/0859), la Junta Económico-Administrativa de Canarias confirma la clasificación arancelaria y el tipo de gravamen aplicable en la importación de estanterías metálicas, determinantes de la resolución de la Administración de Tributos a la Importación y Especiales, de 13 de mayo de 2022, resultante del procedimiento de liquidación previo al levante, subsiguiente a la presentación de un DUA el día 28 de abril de 2022.

A pesar de que, con anterioridad, en casos análogos, ante la discrepancia sobre el código TARIC en que debía encuadrarse la mercancía, la Junta había dado prioridad a la partida más específica sobre la más genérica, y las resoluciones adoptadas en la materia habían sido respaldadas por la anterior jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, ahora, en atención a la fecha del devengo, se advierte que debe tenerse en cuenta la nueva redacción del Anexo I de la Ley 4/2014, vigente a partir del día 1 de enero de 2021, en virtud del Decreto-Ley 21/2020, de 23 de diciembre.

Con la modificación del citado Anexo, la partida estadística 9403 se clasifica, en efecto, a nivel de cuatro dígitos, de modo que se establece la siguiente distinción:

«a) Los "demás muebles y sus partes" de la 9403 (es decir, que sean diferentes a los recogidos en las partidas 9401 y 9402), tributan en concepto del AIEM al 5%, con la excepción de las estanterías metálicas y sus partes.

b) Mientras que las estanterías metálicas y sus partes, incluidas en la 9403, deben tributar al 15% por expresa decisión del legislador, adoptada en el marco de la renovación de la autorización del AIEM por la UE para el periodo 2021-2027.»

Incluso, igual que en el caso sometido a juicio de la Junta, en la sentencia nº 372/2023, de 10 de julio de 2023 (recurso 177/2022), el Tribunal Superior de Justicia de Canarias afirma: «La recurrente declaró la partida 001 dentro del código arancelario 9403901090 al 3% IGIC y 5% AIEM, y revisada la factura aportada, se aprecia que, tras la reforma operada por el DL 21/2020 la partida discutida se califica a nivel de 4 dígitos (9403), por lo que se sujeta al 15% de AIEM, por lo que se modifica la partida 001.» Y, en atención a la fecha de la importación, cuando ya había entrado en vigor la modificación normativa, es ésta la que ha de aplicarse, en lugar de la anterior, «estimando esta Sala que la modificación efectuada aclara y pone fin a la cuestión debatida, de modo que, a partir de dicho momento, la importación efectuada de partes de estanterías metálicas, sea cual sea la finalidad para la que se usen (mostradores, estanterías con piezas de madera, cristal …), en todo caso quedará sujeta al 15% AIEM.»

III. TRIBUTOS PROPIOS

IMPUESTO ESPECIAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO

Devoluciones a agricultores y transportistas - requisitos - inspección técnica de vehículos - reintegro de cantidades percibidas (arts. 12*bis* Ley 5/1986, Anexo I Orden de 02.12.2008 para la práctica de la devolución parcial del IECDP, y arts. 3 y 10 del RD 2822/1998)

La resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 21 de septiembre de 2023 desestima la reclamación nº JEAC 2022/0714, por considerar que no se cumplían los requisitos legales que establece el artículo 12*bis* de la Ley 5/1986, para poder efectuar la devolución del combustible profesional a la empresa reclamante, dado que los vehículos no habían pasado la ITV.

Frente a la postura de la entidad reclamante, que defendía que los vehículos no habían estado inactivos en los periodos que señalaba la Administración, como demostraban las cartas de porte, las facturas de repostaje y los discos de tacógrafo que había aportado, la decisión de la Junta se basa, principalmente, en lo dispuesto en los apartados primero, tercero, cuarto y séptimo del artículo 12*bis*. En particular, explica, se consideran vehículos los aparatos aptos para circular por las vías y terrenos públicos y definidos como tales en el anexo II del Reglamento General de

Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. El artículo 3 de este Reglamento dispone que la tarjeta ITV es un documento que incluye, en el reverso, el «certificado de características del vehículo en el que se acredita que éste corresponde a un tipo homologado o que ha pasado inspección técnica unitaria». Y, según el apartado primero del artículo 10, los vehículos matriculados o puestos en circulación deben someterse a inspección técnica en una de las Estaciones de Inspección Técnica de Vehículos autorizadas, en los casos y con la periodicidad, requisitos y excepciones que se establecen en el anexo I. Esta inspección técnica se refiere a las condiciones del vehículo relativas a seguridad vial, protección del medio ambiente, inscripciones reglamentarias, reformas y, en su caso, vigencia de los certificados para el transporte de mercancías peligrosas y perecederas.

En conclusión, se advierte que los vehículos estaban inhabilitados para circular por carretera, por no haber pasado la preceptiva ITV: «No podemos admitir, como pretende la sociedad ahora reclamante, que el incumplimiento —por medio de una interpretación perversa de la norma— de las condiciones que exige la circulación de vehículos por carretera, y que se vinculan de manera efectiva a la seguridad vial, pueda ser utilizado por el propietario del vehículo para obtener un beneficio fiscal que debe quedar indisolublemente unido a la observancia de dichas normas, por más que puedan acreditarse los desplazamientos —que tenía prohibidos— de dichos vehículos. De otro modo, se desvirtuaría el objetivo fundamental de la bonificación que establece la LIECDP, que no es otro que beneficiar a transportistas y agricultores que satisfagan el impuesto devengado en la adquisición de combustible destinado a los vehículos afectos a la actividad de transporte —condición que no alcanza a los vehículos que no hayan pasado la ITV—, mediante el mecanismo de la devolución de cuotas. Sin que —aclaramos— la exigencia de reintegro de parte de las cuotas inicialmente devueltas pueda identificarse con un acto sancionador.»

IV. TRIBUTOS CEDIDOS

A) IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. Exención de las participaciones en determinadas entidades (artículos 4.Ocho.Dos Ley 19/1991 y 5 y 6 del RD 1704/1999)

Entre los bienes y derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 20/1991 incluye determinadas participaciones en

entidades mercantiles, cuando concurran las siguientes circunstancias: a) que la actividad principal de la entidad no consista en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario; b) que la participación del sujeto pasivo en el capital social sea, al menos del 5%, computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado; y c) que el sujeto pasivo ejerza funciones efectivas de dirección en la entidad, por las que perciba una retribución que alcance un determinado peso específico en el conjunto de sus rentas. Además, la exención se limita sólo a una parte del valor de las participaciones: la correspondiente a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

En este sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Canarias, de 11 de agosto de 2023 (procedimiento 38-00478-2020 y otros), confirma que las participaciones del sujeto pasivo en una determinada entidad no podían quedar exentas del impuesto, justamente, porque se trataba de una sociedad de mera tenencia de bienes, dedicada a la gestión de un patrimonio mobiliario. De hecho, según la escritura de constitución, el objeto social de la entidad consistía en «la tenencia y gestión de participaciones y acciones, o cualesquiera otros títulos representativos del capital de entidades mercantiles, españolas o extranjeras, para su gestión o explotación, así como su compra o venta, siempre por cuenta propia». De manera que los rendimientos percibidos no derivaban del ejercicio de una actividad económica, sino de la evolución de los mercados financieros.

Así, en primer lugar, el Tribunal advierte que, a efectos de determinar si la entidad participada tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio, no debe tenerse en cuenta el valor neto de los activos, sino que dicho valor es el que proporciona la contabilidad, siempre que ésta refleje la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad. Y dado que la interesada no había aportado ninguna prueba de la existencia de error en la contabilidad, aquel valor debía prevalecer.

En segundo lugar, se explica que la entidad participada poseía, a su vez, participaciones en otra sociedad cuyo único activo estaba formado por acciones de una sociedad que tenía por objeto desarrollar un proyecto turístico, hotelero y de ocio sobre un determinado terreno. Sin embargo, entonces ni siquiera era titular de un bien inmueble, y, en consecuencia, no desarrollaba ninguna actividad empresarial.

En este sentido, no debe olvidarse que en los supuestos en que, durante al menos noventa días del ejercicio, más de la mitad del activo está constituida por valores, o más de la mitad del activo no está afecto al desarrollo de una actividad económica, la actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio empresarial.

En tercer lugar, frente a la aplicación de la patrimonialidad sobrevenida pretendida por la reclamante, conforme a lo dispuesto en el apartado 2º del artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley, se especifica que, si bien se alegaba que los beneficios no distribuidos procedían del ejercicio de la actividad económica por parte de la entidad participada, los activos sin actividad económica suponían el 65,75% del total, esto es, más del 50% de su activo. De manera que ni siquiera era preciso entrar a valorar si el resultado no distribuido procedía o no del ejercicio de la actividad económica.

2. Ganancias patrimoniales no justificadas – presunciones legales *versus* presunciones *hominis* (artículos 39 LIRPF y 108 LGT)

Son dos las resoluciones del TEARC, de 31 de julio de 2023 (procedimientos 38-01916-2020 y 38-01917-2020), que, en idéntico sentido, se pronuncian sobre la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las ganancias patrimoniales no justificadas, conforme a lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 39 de la LIRPF.

Mientras en el curso del procedimiento de inspección se había descubierto la existencia de ingresos en efectivo, por importes muy elevados, en las cuentas bancarias de titularidad de los obligados tributarios en el año 2015, éstos sólo habían aportado, como justificantes, distintas escrituras de venta de inmuebles entre los años 1994 y 2001.

La presunción de obtención de renta no justificada que establece el artículo 39 de la LIRPF, explica el Tribunal, admite prueba en contrario, puesto que se trata, en efecto, de una presunción *iuris tantum*. Y añade:

«Las presunciones simples u "hominis" son aquéllas que se fundamentan en un juicio lógico. Se trata de una prueba por indicios.

Para que estas presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquél que

se trata de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, tal y como preceptúa el citado artículo 108.2 de la LGT.

De conformidad con la doctrina del TEAC, tal enlace se da cuando concurren los siguientes requisitos:

- seriedad, es decir, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar a ésta como extremadamente posible dentro de un orden lógico;
- precisión, es decir, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y
- concordancia entre todos los hechos conocidos, los cuales deben conducir a la misma conclusión.»

Sin embargo, el Tribunal no aprecia ninguna relación entre los ingresos en efectivo, del año 2015, y los que debieron resultar de las transmisiones de bienes efectuadas mucho antes. Precisamente, el tiempo transcurrido, entre veinte y doce años, dificulta en gran medida la existencia de una posible correlación entre ambos hechos. Incluso aunque se hubiera recibido en efectivo la contraprestación económica correspondiente a la venta de los inmuebles, y se hubiera guardado en casa, la moneda oficial entonces vigente en España no era el euro, sino la peseta. Y tampoco se aportó justificante bancario del cambio de moneda realizado en 2015.

En suma, no bastan las meras manifestaciones de los contribuyentes, sobre los que recae la carga de la prueba de destruir la presunción legal.

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 julio a diciembre de 2023)

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 hayan sido conocidas en el período identificado en la cabecera y que se refieran a reclamaciones ante los mismos presentadas, en cuanto conciernan al Régimen Económico y Fiscal (REF) de Canarias, siempre que puedan incardinarse dentro del ámbito de la imposición directa.

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 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 podrán realizar determinados comentarios sobre algún aspecto concreto, en el buen entender que tal aportación corresponderá exclusivamente a una opinión a título personal y provisional del autor.

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

RIC/2007. Materialización. No cabe un arrendamiento de inmuebles no cualificado pese a constituir una actividad económica. Intereses de demora: sobre la cuota correspondiente al ejercicio en que se aplicó el incentivo.

- Reclamación 00-02506-2022, de 29 de mayo de 2023. Única instancia general

Para la materialización de RICs dotadas con cargo a beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2007 el TEAC confirma que el arrendamiento de inmuebles debe reunir alguno de los destinos cualificados que sienta el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, sin que quepa excepcionar tal exigencia en el carácter económico de la actividad y en la dificultad de encontrar arrendatarios que cumplan las exigencias legales (esto es, en arrendamientos no cualificados transitoriamente a la espera de encontrar otros que sí lo sean).

El TEAC, asimismo, confirma que la cuota sobre la que se giran los intereses de demora del apartado 16 del art. 27 de la Ley 19/1994 es la que corresponde al ejercicio en se aplicó el incentivo fiscal.

Comentario:

En el nº 58 reseñábamos al TEAC en reclamación 00-01888-2020, de fecha 25 de febrero de 2022, única instancia general, donde igualmente se desestimaba la pretensión del interesado de excusar el arrendamiento no cualificado de manera transitoria a la espera de cuajar alguno cualificado.

En lo que se refiere al destino cualificado referente a las actividades industriales, podemos destacar que el TEAC confirma la liquidación administrativa cuando exige tal cualidad en el inmueble, es decir, en el uso dado al mismo, no bastando con que el inquilino esté dado de alta en los epígrafes de las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, llevando a cabo tales actividades industriales en otros inmuebles distintos. También es interesante recalcar que no basta con que se trate de lo usualmente se

conoce como una "nave industrial", sino que lo relevante, como decimos, es el uso efectivo que se esté dando a los inmuebles, en coherencia con la finalidad por la que cabe deducir que se introdujo tal limitación desde 2007. Así en la Exposición de Motivos del RD-ley 12/206 se dice que se introducen *cambios importantes encaminados a restringir todos estos beneficios tributarios respecto del suelo y las actividades inmobiliarias,* admitiéndose solo para determinadas actividades o usos que se consideran especialmente positivos para Canarias, siendo tales usos o actividades las que se pretenden fomentar, entre ellos las industriales, cuyo desarrollo en Canarias es especialmente complicado.

Por otro lado, el Tribunal Central reitera su criterio en orden a que, para reservas dotadas con cargo a beneficios de períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2007, la cuota sobre la que se giran los intereses de demora del apartado 16 del art. 27 es la que corresponde al ejercicio en se aplicó el incentivo fiscal, recordando que esté es un criterio sentado en su resolución de fecha 08/10/2019 (RG 2505/2017) y reiterado en resolución de fecha 24/11/2020 (RG 73-2019). Hubiera sido interesante que el Tribunal se hubiera pronunciado por la forma del cálculo de esa cuota, lo que es relevante si en el ejercicio en que se aplicó el incentivo fiscal la base estuvo sometida a una escala de gravamen y no a un tipo proporcional.

Como dato curioso, del texto de la resolución parece desprenderse que la Inspección sí aplicó el anatocismo, sin que este dato se corrigiera por el TEAC, pese a que su criterio suele ser contrario a esta posibilidad.

Finalmente, tampoco está de más apuntar que ha recaído sentencia del TS que desestima un recurso de casación interpuesto por un contribuyente que pretendía que los destinos cualificados que sienta el apartado 8 del art. 27 de la Ley 19/1994 no eran exigibles cuando el arrendamiento de inmuebles tenía la naturaleza de actividad económica. Así, el TS, en sentencia nº 397/2024, de 26/02/2024, recaída en RC 6089/2022, falla que, aunque la actividad de arrendamiento de inmueble sea actividad económica, los requisitos que, en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles, contempla el artículo 27.8, párrafo 4º de la Ley 19/1994, son exigibles a toda actividad de arrendamiento de inmuebles que pretende disfrutar del beneficio fiscal.

RIC. Materialización indirecta. Deben desarrollar una actividad económica en Canarias tanto la entidad participada como el suscriptor de los títulos.

- Recurso 00-03340-2021, de fecha 25 de septiembre de 2023. Recurso de alzada interpuesto por el interesado.

La cuestión a dilucidar es si la exigencia del requisito de mantenimiento de la actividad económica es exigible en los casos de materialización indirecta también a la entidad beneficiaria del incentivo fiscal o simplemente en la entidad a través de la cual se materializa la inversión.

El TEAC comienza recordando que objetivo fundamental que se pone de manifiesto en la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994 relativo a la RIC es dinamizar la economía canaria, por lo que se exige en el beneficiario del incentivo el desarrollo efectivo de una actividad económica en el territorio canario. En base a esta interpretación de la normativa entiende el Tribunal que el cumplimiento del requisito de mantenimiento de la inversión por un periodo de 5 años debe realizarse en cada una de las escalas de la cadena, es decir la entidad participada y que realiza las inversiones productivas adquiridas con la inyección de capital efectuada por la entidad beneficiaria de la RIC debe ejercer una explotación económica, así como del mismo modo la entidad beneficiaria debe mantener las participaciones en la entidad participada por un periodo de 5 años en su patrimonio empresarial. Es importante analizar, dice el TEAC, el requisito de actividad económica, pues tal y como se desprende de la Exposición de Motivos es necesario que se mantenga el ejercicio de una actividad económica en el territorio canario por un periodo de 5 años con el objetivo de fomentar el crecimiento de la economía y del tejido empresarial de la zona, de modo que este requisito debe de cumplirse en ambas entidades.

El TEAC señala que en el mismo sentido se ha manifestado el TS en sentencia de fecha 06/11/2014 (rec nº 3265/2012) al entender la aplicación extensiva de este criterio en base a la exposición de motivos de la Ley 19/1994:

"Este Tribunal ha analizado en numerosas ocasiones el art º 27 de la Ley 19/1994, recordar entre otras muchas la doctrina sentada en las Sentencia de 30 de junio de

2011 (recurso de casación número 3140/2009) y en la de 14 de julio de 2011 (recurso de casación número 6468/2008), se dijo lo siguiente:(...) Por tanto, pueden acogerse a este beneficio fiscal las sociedades y demás entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que realicen actividades económicas. No es necesario que dichos sujetos estén domiciliados en el archipiélago, pero sí que dispongan de establecimientos situados en Canarias cuya actividad económica, realizada efectiva y materialmente en las islas, haya generado beneficios. Y es que teniendo en cuenta que, según la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994, con este beneficio fiscal se pretende que "los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor".

Por lo expuesto, este TEAC entiende que tanto la inspección de los tributos como el TEAR de Canarias realizan una aplicación correcta de la norma, siendo exigible el requisito de mantenimiento de la actividad económica durante un plazo mínimo de mantenimiento 5 años a computar desde la materialización de las dotaciones efectuadas, advirtiendo expresamente que el requisito señalado es exigible en ambas entidades.

Comentario:

La existencia de un centro de actividad económica en Canarias durante todo el horizonte temporal de desenvolvimiento de la RIC viene considerándose un presupuesto básico para la consolidación del incentivo, incluidos los supuestos de la materialización indirecta. Así:

DGT:

Consulta no vinculante 1982-04, de 17/11/2004. Persona física cesa en su actividad económica y adquiere acciones de sociedad participada. DGT señala que, del análisis del artículo 27 de la Ley 19/1994, se desprende que el ejercicio de una actividad económica es un requisito exigible no solo cuando se obtengan los rendimientos netos que generan el derecho a la deducción; también es exigible en el momento en que la reserva se materialice, así como durante el período de permanencia de los elementos en que se haya materializado la reserva. Por tanto, la adquisición de dichas acciones no supone materialización (indirecta) válida de la RIC.

V2419-09 29/10/2009: Traslado de la actividad económica fuera de Canarias, imposible cumplimiento de obligaciones asociadas a la RIC. (La DGT no hace salvedad a la posible existencia de materialización indirecta).

V2609-09 29/11/2009. La jubilación supone la imposibilidad de consolidar el incentivo en cualquiera de sus fases (materialización, mantenimiento). Se infiere que incluida la materialización indirecta en todas sus modalidades (también deuda pública), pese a que permanezcan en el patrimonio del interesado Criterio reiterado por la DGT en Consulta V0936-12, 30/04/2012.

V3325-15 28/10/2015: Desarrollar una actividad económica en Canarias es presupuesto para consolidar la RIC en materialización y mantenimiento.

TEA:

El cese por jubilación supone la pérdida del incentivo, aun el caso de materialización en títulos valores. TEAC RG 4790-2011, 05/02/2015. TEAR 38-00591-2018 30/10/2020.

Una sociedad mercantil de tipo patrimonial, y que no desarrolla ninguna explotación verdaderamente empresarial, no dispone de un centro de actividad económica en Canarias y, por tanto, no puede cumplir ninguno de los requisitos para disfrutar de la RIC. En particular, no podrá materializar válidamente la RIC ni aun de forma indirecta mediante la adquisición de participaciones en el capital de otra sociedad que sí realice inversiones productivas. TEAR LP 35-03340-2016, 29/05/2019.

Persona física que cesa en su actividad y materializa indirectamente su RIC en participaciones de una sociedad que ejerce una actividad económica en Canarias. Se incumple la materialización. TEAC 00-02955-2017, de fecha 14/05/2019;

TEAC 00-03784-2021, de fecha 28/03/2023 (esta última, sin ir más lejos, reseñada en el nº 60): Para consolidar el incentivo (incluida la materialización en deuda pública) es necesario que el beneficiario desarrolle una actividad económica en Canarias (que disponga de un centro de actividad económica en Canarias).

JCA:

TSJ de Canarias de 29 de julio de 2021 (recurso 34/2021).

Sentencia dictada el 20 de octubre de 2022 TSJ TF, recurso n.º 358/2020: sobre jubilación concluye que *«[…] el desarrollo de una actividad económica en Canarias resulta exigible hasta la*

total consolidación del beneficio fiscal, esto es: al momento de obtención del beneficio, de su materialización y también durante el periodo de permanencia o de mantenimiento de las inversiones».

Sin embargo, hay un auto de admisión de R. CASACION ante el TS 2870/2023 13/12/2023 donde se va a analizar esta cuestión.

RIC. Base de sanción. Incluye los intereses de demora del art. 27.16 de la Ley 19/1994

- Recurso 00-08942-2021, de fecha 25 de septiembre de 2023. Recurso de alzada interpuesto por el interesado.

Se trata de un contribuyente al que se le regulariza RIC de ejercicios anteriores practicando el correspondiente ajuste positivo en la base imponible. Tal ajuste es compensado con bases imponibles negativas (parece que del propio ejercicio y de ejercicios anteriores que estaban pendientes). Adicionalmente, la Inspección también exige una cuota integrada por los intereses de demora del artículo 27.16 de la Ley 19/1994 girados sobre la cuota correspondiente al ejercicio en que se aplicó la RIC, sancionado la falta de ingreso por artículo 191 de la LGT.

El interesado se opone a la liquidación de los intereses de demora, alegando que no se existe cuota dejada de ingresar en el ejercicio, habida cuenta la compensación del reintegro de la RIC con la BIN. Entiende el recurrente que no concurre el tipo objetivo de la infracción.

Dejando aparte que es pacífico que, desde el segundo ciclo de la RIC la cuota sobre la que se devengan intereses es la ahorrada en su día por la aplicación de la RIC, el TEAC desestima la pretensión del interesado, con apoyo en el artículo 27.16 de la Ley 19/1994, el cual establece que se liquidarán intereses de demora, precepto este que se une al artículo 122.2 párrafo segundo de la LGT, en el que se dispone que deben integrarse dichos intereses de demora en el periodo de incumplimiento. Por esto entiende el TEAC que no es admisible la postura del interesado, con total independencia de la existencia o no se bases imponibles negativas pendientes de compensación, que nada tienen que ver con la existencia o

no del hecho típico necesario para que se produzca la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT.

Comentario:

El TEAC resuelve recurso de alzada interpuesto por el interesado contra la resolución dictada en primera instancia por el TEAR en reclamación nº 35-00551-2019, de fecha 28 de mayo de 2021, la cual fue reseñada en el nº 56 de la Revista.

Tal y como curiosamente vimos también en el nº 56, en otro recurso de alzada interpuesto por otro interesado, 00-04847-2016, de fecha 29 de junio de 2020, resulta que el TEAC vetó el anatocismo, al entender que el artículo 27.16 de la Ley 19/1994, ni el art. 122 de la LGT no otorgan cobertura legal suficiente para ello.

No obstante, como dijimos, el Tribunal Regional en la resolución que reseñábamos en el mismo nº 56 de la Revista (la antes citada reclamación nº 35-00551-2019, de fecha 28 de mayo de 2021 dictada en primera instancia) entendía que los intereses de demora derivados del reintegro de la RIC a que se refiere el art. 27.16 de la Ley 19/1994 sí formaban parte de la deuda tributaria dejada de ingresar en la correspondiente autoliquidación y, con ello, de la base de sanción de la infracción del art.191 LGT. Esta resolución del TEARC es la que ahora se confirma por el TEAC en recurso 00-08942-2021, de fecha 25 de septiembre de 2023.

No deja de resultar llamativo de los intereses de demora del art. 27.16 de la Ley 19/1994 no formen parte de la deuda tributaria sobre la que se giran los intereses del art. 26 de la LGT, pero sí de la deuda tributaria dejada de ingresar que constituye la base de sanción de la infracción del art. 191 de la LGT. No obstante, eso último es lo que se desprende de la resolución del TEAC que ahora reseñamos.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

RIC. Bº apto. Son predicables los destinos cualificados que para el arrendamiento de inmuebles sienta el art. 27.8 de la Ley 19/1994.

- Reclamación nº 35-00483-2023, 28 de septiembre de 2023. Sala de Las Palmas. Reclamación Única Instancia General.

El TEAR analiza si el resultado contable obtenido por el arrendamiento de inmuebles que, pese a suponer una verdadera explotación económica, no cumplen

con el resto requisitos cualificados previstos en el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/199 son aptos o no para dotar la RIC.

Dice el Tribunal que la cuestión es ciertamente complicada y no está resuelta con claridad por la norma, pero que un pausado análisis de los pronunciamientos de las distintas instancias sobre la materia inclina la balanza a favor de entender que los destinos cualificados que se exigen para el arrendamiento de inmuebles son predicables, no solo respecto de la materialización, sino también respecto de la aptitud del beneficio.

El argumento principal de la actora se basaba en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 1432/2013, de 09/10/2014, la cual venía a contradecir el criterio previo de dicho órgano, determinado en su resolución de 29/01/2009 (RG 2887/2007), que expresamente señalaba que el beneficio derivado de arrendar inmuebles a vinculadas no era apto para la dotación de la RIC. Esta última resolución del TEAC fue confirmada la Audiencia Nacional en sentencia de 15/12/2011 (recurso 82/2009), considerando que no se puede dotar la RIC con los rendimientos derivados de arrendar inmuebles a vinculadas.

El TEAR llama la atención sobre que los pronunciamientos citados ut supra se refieren a la normativa anterior a 2007, así como la mayoría y más recientes pronunciamientos de la Dirección General de Tributos, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (salvo una resolución aislada de la Sala de Tenerife), de Tribunal Económico-Administrativo Central y de Audiencia Nacional son favorables a entender que las previsiones del apartado 8 del artículo 27 son aplicables también para acoger el beneficio al incentivo.

El TEAR alude, haciendo suyo lo indicado por la Inspección, a la Audiencia Nacional en su Sentencia de 28/03/2022, al resolver el recurso 754/2019 que, aunque no trate específicamente de ausencia de vinculación o (para el inmobiliario) de los destinos cualificados para al arrendamiento, sí aplica previsiones del citado apartado 8 para analizar la aptitud del beneficio. (El apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994 se remite al art. 27.2 de la LIRPF. En apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994 no se efectúa una remisión similar, limitándose a exigir que el beneficio debe tener naturaleza económica; pues bien la Audiencia Nacional aplica

el art. 27.8 de la Ley 19/1994 para remitirse al artículo 27.2 de la LIRPF y exigir la presencia de empleado para que el arrendamiento de inmuebles constituya una actividad económica susceptible de generar resultados acogibles a la RIC, lo que es muestra de que el meritado 8 se aplica no solo a la materialización, sino también a la aptitud del beneficio en todos sus aspectos, incluido la ausencia de vinculación y los destinos cualificados).

Comentario:

Nos remitimos al nº 60 de la revista donde reseñamos la reclamación nº 35-02952-2022, de fecha 31 de mayo de 2023, dictada por la Sala de Las Palmas en única instancia, en el mismo sentido que la ahora reseñada.

Podemos decir que ha recaído STS (sentencia nº 397/2024, de 26/02/2024, recaída en RC 6089/2022) que, si bien analiza el asunto desde la perspectiva de la materialización, contiene la afirmación siguiente:

En definitiva, los requisitos que, en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles, contempla el artículo 27.8, párrafo 4º de la Ley 19/1994, son exigibles a toda actividad de arrendamiento de inmuebles que pretende disfrutar del beneficio fiscal.

RIC. Bº apto y dotación. En las comunidades de bienes solo pueden dotar RIC los comuneros que participen en la gestión. Cada comunero debe dotar la RIC individualmente, siendo este un requisito sustancial.

- Reclamación nº 35-00354-2021, 29 de junio de 2023. Sala de Las Palmas. Primera Instancia General.

El TEAR reitera el criterio en orden a que solo los comuneros que participan en la gestión pueden dotar la RIC.

Asimismo, el TEAR analiza la ausencia de contabilización de la RIC por parte de los comuneros individualmente. En este orden, el Tribunal declara que, en relación al requisito de contabilización de la RIC, hemos de distinguir dos situaciones distintas:

- Por una parte, la de aquellos contribuyentes que no han contabilizado en absoluto las cuentas de RIC, lo que lleva a entender que falta la manifestación externa (la contabilidad) de la voluntad del empresario de retener parte del beneficio. La falta de creación de las cuentas de reserva supone un incumplimiento frontal de la norma lo que conlleva la misma inexistencia de la dotación, lo cual determinará, en consecuencia, la necesaria integración de la RIC, tal y como dispone el apartado 16 del art. 27 de la Ley 19/1994. En definitiva, es necesaria la concurrencia de un doble requisito para que surja válidamente la dotación de la RIC: la voluntad del contribuyente y la contabilización de la dotación.

- Junto a la situación anterior, nos encontramos con otros tipos de incumplimientos contables, por referencia al apartado 3, en los que ya no se duda de la existencia de la reserva (de la voluntad del empresario y de su contabilización), pero se dan determinadas deficiencias puesto que la reserva no figuraría en los balances con absoluta separación y título apropiado.

En el caso objeto de reclamación, en la contabilidad individual del contribuyente no se han recogido ni los resultados de las actividades desarrolladas por las comunidades de bienes ni las cuentas de RIC, ello supone no solo que no se ha llevado la contabilidad de forma correcta, reflejando la totalidad de las actividades desarrolladas, sino que tampoco se ha contabilizado resultado alguno procedente de las mismas ni, en consecuencia, figura ningún compromiso derivado de la RIC puesto que ni siquiera figura su dotación.

En este sentido, entiende el TEAR que el incumplimiento no es formal sino esencial, por lo tanto, no estamos ante un supuesto de aplicación del nuevo régimen sancionador específico, previsto para incumplimientos formales, sino ante la ausencia misma de dotación, lo cual conlleva la necesaria regularización de las reservas, y sin que esa deficiencia pueda entenderse suplida por el contenido de la contabilidad de la comunidad de bienes puesto que, se mire como se mire, esa no es la contabilidad del contribuyente.

Comentario:

Es destacar de esta resolución que el TEAR, analizando expresamente la situación bajo la redacción vigente desde 2007, entiende que la dotación de la RIC se debe realizar por cada comunero individualmente y figurar en la contabilidad de cada de uno de ellos, de manera que, de no ser así, no se producirían solo el incumplimiento de una obligación formal sometida a la sanción del apartado 17 del artículo 27 de la Ley 19/1994, sino la vulneración de un requisito sustancial determinante del reintegro del incentivo. En el mismo sentido, TEARC reclamación nº 35-09918-2018, de fecha 31/03/2022 (reseñada en el nº 58 de la Revista).

En cuanto a la necesidad de participar activamente en la gestión, nos remitimos a los nº 59, 58, 54, 52, 51 y 50 de la revista.

Podemos decir que ha recaído STS (sentencia nº 397/2024, de 26/02/2024, recaída en RC 6089/2022) que, si bien analiza el asunto desde la perspectiva de la materialización, contiene la afirmación siguiente:

En el caso que nos ocupa, la Inspección señala que el sujeto pasivo comunero no ejerce actividad económica derivada de su participación en una comunidad de bienes que se dedica al arrendamiento, ya que no intervino directamente en la ordenación de los factores de producción. Esto es, considera al obligado tributario como un comunero capitalista (en tanto en cuanto se limita a aportar capital, en este caso, bienes inmuebles). Consecuentemente, puesto que únicamente aporta inversión, pero no trabajo, las rentas que le atribuyen no son rendimientos derivados de actividades económicos, sino de capital mobiliario.

Señala la inspección que el régimen tributario que rige la calificación de los rendimientos obtenidos por los comuneros, determina que, en el presente caso, el obligado tributario no obtenga rendimientos derivados de una actividad económica, pues los ingresos de los comuneros procederán de una actividad económica si, a su vez, ellos desarrollan una actividad económica en el seno de las comunidades de bienes, lo que al menos requeriría de una implicación activa de los comuneros en la gestión, circunstancia que no concurre en la presente ocasión. El obligado tributario es un mero inversor a la búsqueda de una rentabilidad para su patrimonio, perspectiva que no convierte al obligado tributario en perceptor de rendimientos de actividades económicas.

En el presente caso, nos encontramos con que se realiza una actividad económica por parte de las comunidades de bienes, entidades sin personalidad jurídica de las referidas en el artículo 35.4 LGT, que no tributan por el impuesto sobre sociedades, tal como establece el artículo 87.3 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, sino por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de manera que las rentas atribuidas a los comuneros, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, tributan de acuerdo con lo establecido en dicha la Ley.

Mantiene la inspección que, partiendo del hecho de que la comunidad de bienes desarrolle actividades económicas, para calificar como rendimientos de actividades económicas las rentas atribuidas por una entidad en régimen de atribución de rentas, es condición necesaria que los comuneros intervengan en la ordenación de los factores de producción o distribución –elementos definitorios de una actividad económica- en cuyo caso, los efectos jurídicos y económicos recaen sobre ellos. Ahora bien, si alguno no lo hace, sus percepciones se califican como rendimientos de capital mobiliario, sujetos a retención.

Es admisible, afirma, que la propia comunidad de bienes "externalice" su actividad, vgr, contratando a terceros para que actúen como encargados del negocio, con facultades gerenciales o administrativas, sin que ello implique que el titular de la actividad económica, la comunidad de bienes, deje de desarrollar las tares de ordenación propias de la actividad económica de que se trate, pero no es admisible, a los presentes efectos, que sea el comunero en sí mismo, quien no participe en esa gestión, limitándose a ceder el uso, que no la propiedad, de unos inmuebles. Una vez constituida la entidad sin personalidad jurídica, se ha limitado a percibir cada año rentas obtenidas en la actividad económica de las dos comunidades de bienes, pero la actividad en ambas se ha desarrollado de forma efectiva por un tercero, que se ocupa de la ordenación de medios y de producción y de recursos humanos, de la gestión empresarial, en suma.

No niega que si quedara demostrado que el Sr. RT interviene en la gestión activa de la comunidad de bienes (lo que rechaza), podría predicarse que existe una ordenación de medios, al menos humanos, por su parte, en sede de la comunidad de bienes, por lo que también podría pregonarse que el obligado tributario tiene una actividad económica de arrendamiento en lo que atañe a los inmuebles cedidos a la comunidad de bienes.

Sucede en este caso que, según se desprende de la sentencia de instancia, no nos hallamos ante un comunero capitalista exclusivamente (es decir, que solo aporta dinero, en este caso, más exactamente, inmuebles) y, por tanto, se le han atribuido los rendimientos de la actividad económica del ente sin personalidad en la proporción que le corresponde, sin que, en consecuencia, dichos rendimientos tengan la naturaleza de rendimientos de capital. Ese comunero, según se infiere de la sentencia recurrida, no ha
permanecido ajeno a la actividad desarrollada por la comunidad de bienes, como asegura la administración, de manera que habrá que responder que, en las circunstancias del caso enjuiciado, según la sentencia de instancia, el contribuyente del IRPF desarrolla una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, a través de una comunidad de bienes, a efectos del artículo 27, apartados 5 y 8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, puesto en relación con el artículo 88 de la LIRPF, cuando no se limita a aportar los inmuebles, como es el caso, sino que se considera que realiza una actividad económica.

No sería correcto considerar que un contribuyente del IRPF desarrolla una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, a efectos del artículo 27, apartados 5 y 8 de la Ley 19/1994, en relación con el artículo 88 de la LIRPF, cuando entre dicho contribuyente y la actividad económica del
arrendamiento de inmuebles desarrollada, media una comunidad de bienes de la que aquel contribuyente es comunero, en la que ha permanecido completamente ajeno a las labores de gestión, pues, a fin de cuentas, no habría ido más allá de haber aportado los inmuebles en los que materializó las dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias.

Ahora bien, no está expresamente previsto que, cuando una entidad en régimen de atribución de rentas, en este caso, sendas comunidades de bienes, desarrollen una actividad económica, los rendimientos correspondientes a dicha actividad únicamente tendrán esta misma naturaleza para los comuneros que intervengan de forma habitual, personal y directa en la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos afectos a la actividad. A ello se acoge la sentencia recurrida, de manera que, considerando probado que el obligado tributario no se ha limitado a la mera aportación de capital, los rendimientos atribuidos a él no los califica de rendimientos del capital, conclusión que compartimos.

En una primera aproximación, lo que parece decir la STS es que:

Si el comunero se limita a aportar bienes o dinero, no desarrollará una actividad económica a través de la CB.

Si el comunero participa en alguna medida en la gestión de la CB, aunque no realice de manera habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción, no puede negarse que desarrolle una actividad económica a través de la CB.

Particularmente, pienso que la sentencia presenta ciertas dificultades a la hora de subsumir tales criterios en los hechos que concurran en la práctica.

RIC. Materialización. La mera reclasificación contable de existencias en inmovilizado no supone inversión. Inversión anticipada: se aplica la estanqueidad entre ciclos para inversiones en existencias antes de 2015 y reclasificadas como inmovilizado después del 01/01/2015.

- Reclamación nº 35-02687-2022, de fecha 30 de noviembre de 2023. Sala de Las Palmas. Reclamación Única Instancia General.

Una entidad va realizando una serie de inversiones en la construcción de unos inmuebles. Tales inmuebles recibían, en principio, la consideración de existencias al estar destinados a la venta. Tales inversiones se acometen con anterioridad a 2015 y con posterioridad a dicha fecha se procede a su reclasificación contable como inmovilizado (destinado a su explotación turística). La entidad pretende hacer valer tales inversiones como materialización de reservas dotadas con cargo a beneficios de períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

El TEAR confirma la liquidación administrativa en orden a que la reclasificación contable de existencias en inmovilizado no supone inversión alguna. La inversión se produjo cuando se aplicaron los recursos, si bien la culminación del proceso de materialización no tuvo lugar hasta que se afectaron como inmovilizado y se pusieron en funcionamiento. Por ello, se trata de inversiones acometidas antes de la obtención de beneficio con cargo al cual se dota la reserva que se pretende materializar. La Disposición Transitoria Única del Real Decreto-ley 15/2014 viene a disponer que las inversiones realizadas hasta el 31/12/2014 no pueden ser materialización anticipada de RICs dotadas con cargo a beneficios de períodos iniciados a partir del 01/01/2015. El TEARC declara que resulta plenamente aplicable la meritada disposición transitoria única, lo que implica que las inversiones (los diferentes costes incurridos en el curso de la construcción) que se efectuaron antes de 1 de enero de 2015 no pueden considerarse como inversiones anticipadas de RICs dotadas con cargo a beneficios de períodos iniciados a partir del 01/01/2015. De entender otra cosa, dice el Tribunal, de nada serviría el esfuerzo del legislador para marcar unos requisitos claros para la materialización de un beneficio fiscal de estas características fijando un plazo claro al respecto.

Comentario:

La materialización supone tres cualidades que pueden concurrir en un solo acto, aunque también pueden hacerlo manera sucesiva: inversión, afectación y entrada en funcionamiento.

Como norma general, estas tres cualidades deben concurrir, aunque sea sucesivamente, dentro del plazo de materialización, ni antes, ni después.

Una de las excepciones a la regla anterior es la que se refiere a las inversiones anticipadas (art. 27.11 de la Ley 19/1994), donde se permite que uno de los aspectos de la materialización (la inversión) tenga lugar antes del inicio del plazo previsto para ello (el cual, como sabemos, comienza el ejercicio siguiente aquel en que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, esto es, en el ejercicio de dotación contable).

Por tanto, una inversión acometida en existencias antes del inicio del plazo de materialización que se afecta como inmovilizado y entra en funcionamiento una vez iniciado dicho plazo tiene el carácter de anticipada a todos los efectos y, en cuanto tal, le es aplicable el régimen de estanqueidad entre ciclos que sienta la DT única del RD-ley 15/2014 en virtud de la cual una inversión realizada antes de 2015 no puede ser materialización anticipada de una RIC dotada con cargo al beneficio de un período iniciado a partir del 01/01/2015.

Se observa, pues, que la misma Sala del TEARC, la de Las Palmas, se aparta o rectifica la interpretación que sostuvo en reclamación nº 35-00827-2022, de fecha 31 de marzo de 2023, (reseñada en el nº 60 de la revista) donde entendió que, a los efectos de calificar una inversión como anticipada, había que atender a la fecha de entrada en funcionamiento de la inversión.

Por otro lado, también es de destacar que el TEAR reafirma que la reclasificación contable de existencias en inmovilizado no supone en ese momento (en el de la reclasificación) inversión alguna. La inversión se produjo cuando se aplicaron los recursos. (En este orden, podemos citar: reclamación nº 35-00927-2018, de fecha 30 de septiembre de 2020, en única instancia reseñada en el nº 55; reclamación nº 38/01022/2010, de fecha 28 de enero de 2014, en primera instancia, reseñada en el nº 42, confirmada por el TEAC en recurso de alzada 00/03023/2014, de fecha de 05/07/2017 y también por SAN rec nº 1013/2017, de 11/03/2021; y la DGT V2880-13, de fecha 30 de septiembre de 2013, reseñada en el nº 40).

RIC. Materialización. Existe la obligación de materializar en plazo cuando la liquidación que regularizaba la dotación fue anulada después del fin del plazo de materialización. No cabe plazo extraordinario para materializar.

- Reclamación nº 35-02382-2022, de fecha 31 de mayo de 2023. Sala de Las Palmas. Primera Instancia General.

Una entidad dota RIC con cargo al beneficio del ejercicio 2009. La Inspección incoa acta de disconformidad por el IS/2009 en junio 2014 de la que resulta liquidación dictada en septiembre de dicho año eliminando la aplicación del incentivo por no considerar el beneficio apto para acogerse a la RIC. La liquidación administrativa es impugnada ante el TEAR quien en primera instancia desestima la reclamación. La entidad obligada tributaria recurre en alzada ante el TEAC que finalmente en septiembre de 2020 anula la liquidación por prescripción al haberse superado el plazo del art. 150 LGT. El acuerdo de ejecución de la resolución del TEAC tiene lugar en 2021.

A lo largo de 2021 se carga en plan el ejercicio 2016. En tal ejercicio podían estar vivas obligaciones asociadas a la consolidación de la RIC/2009, en concreto la obligación de mantenimiento en el patrimonio empresarial de inversiones correlativas a la reserva dotada (31/12/2013 + 5 años = 31/12/2018).

Se comprueba que, al fin del plazo de materialización (31/12/2013), la entidad no había invertido en nada, por lo que se exige el reintegro del incentivo por incumplimiento de la obligación de mantenimiento en el primer ejercicio no prescrito (2016).

La entidad interpone entonces reclamación contra la liquidación argumentando que no materializó la RIC/2009 a 31/12/2013 porque fue la propia Inspección la que regularizó el incentivo, no considerando apta la dotación, por lo que la falta de materialización se debe a la actuación de la Administración. Manifiesta así la reclamante que el acta donde se regularizaba la RIC/2009 se incoó en junio de 2014 y que no regularizó la RIC/2009 al presentar el 22 de julio de 2014 la autoliquidación por el IS/2013 (ejercicio en el que vencía el plazo de materialización de dicha reserva) precisamente porque la dotación de la reserva no

se consideró válida por la Inspección, siendo que la liquidación derivada de dicha acta donde se inadmitía la dotación gozaba de presunción de validez y legalidad hasta tanto no fue anulada. Subsidiariamente, se solicita el otorgamiento de un plazo extraordinario de materialización de tres años.

El TEAR no admite la pretensión de la actora, habida cuenta que lo que persigue es beneficiarse del ahorro que le ha reportado una RIC superior a los 2 millones de euros sin realizar inversión alguna. Reprocha también el Tribunal de la actitud de la actora, por cuanto, por mucho que la liquidación anulando la aplicación de la RIC en 2009 gozara de presunción de legalidad, lo cierto es que ella la impugnó en distintas instancias, defendiendo la aptitud del beneficio para la dotación, por lo que la coherencia con su propia conducta le tendría que haber llevado a materializar. Por último, el TEAR señala que no puede aceptar la solicitud de un plazo adicional de materialización, no siendo potestad de un órgano revisor el otorgamiento de un plazo adicional al expresamente previsto en la norma.

RIC. Materialización indirecta. Se ha de atender a la fecha de escritura de emisión de los títulos, no a la de inscripción el Registro Mercantil. Cabe la capitalización de créditos si se aprecia una relación causa efecto.

- Reclamación nº 35-01540-2023, de fecha 31 de noviembre de 2023. Sala de Las Palmas. Reclamación Primera Instancia General.

Una entidad materializa indirectamente la RIC mediante la suscripción de participaciones de otra entidad.

La Inspección no considera correcta la materialización de la RIC en base a dos motivos.

El primero, de tipo temporal, al considerar que dicha materialización tuvo lugar fuera de plazo, dado que la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la operación de ampliación de capital de la entidad participada tuvo lugar después del fin del mencionado plazo de materialización. La actora se opone a lo anterior señalando que hay que atender a la escritura de elevación a público de la operación de ampliación de capital, la cual sí tuvo lugar dentro del plazo que marca la ley. La

Inspección desestima las alegaciones aducidas por la actora en este extremo toda vez que, tratándose de una materialización indirecta, la fecha que debe considerarse es la fecha de inscripción de la correspondiente ampliación de capital de la entidad participada en el Registro Mercantil dado que es en este momento, y no antes, cuando dicha operación surte efectos frente a terceros, incluyendo la Administración. Se apoya en la Sentencia del Tribunal Supremo nº 1515/2019, de 30 de octubre.

Como segundo motivo de regularización se apunta que la fecha de la inversión acometida por la entidad participada (compra de un inmueble) fue anterior a la escritura pública de ampliación. En base a la doctrina administrativa que se cita (dos resoluciones del TEAC, una de este TEAR de Canarias y una consulta de la Dirección General de Tributos), dicha materialización indirecta no se debía admitir a juicio de la Inspección como materialización válida toda vez que solo pueden ser aptas las inversiones que la entidad participada realice con posterioridad a la emisión de los títulos, sin que sea posible, en ningún caso, apreciar la existencia de una relación causa-efecto.

Pues bien, en cuanto al primer motivo de regularización (temporal), entiende la Sala que es la fecha de la escritura pública en que se documenta la operación de aumento de capital, con la correspondiente suscripción de acciones o participaciones por parte de la actora, la que debe tomarse en consideración a efectos de entender cumplido el requisito exigido por el artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994, número este que se refiere, precisamente, a este hecho, el de la suscripción de acciones, pero, en ningún caso, a la inscripción en el Registro Mercantil de la correspondiente operación de ampliación de capital en la que se han suscrito dichas acciones.

En cuanto la posibilidad de aceptar como válidas inversiones efectuadas con anterioridad a la emisión de los nuevos títulos por parte de la entidad participada en base a la relación causa-efecto, el TEAR señala que, en el presente caso, deben tenerse en cuenta los siguientes hitos:

- La entidad participada recibió las aportaciones de sus socios para llevar a cabo la operación de aumento de capital el día 24 de abril de 2015.

- La fecha de inversión por parte de la entidad participada es de fecha 7 de mayo de2015, momento en que dicha entidad procede a la compra del inmueble correspondiente.
- La operación de aumento de capital se formaliza en escritura pública otorgada el 19 de noviembre de 2015, bajo la modalidad de compensación de créditos dado que al haberse producido ya la transferencia de fondos, fue imposible formalizar el acuerdo de aumento de capital por aportación dineraria.

En base a lo anterior, el TEAR falla que sí existe una relación causa-efecto entre el aumento de capital efectuado y la inversión realizada en el mismo ejercicio.

Por lo que respecta al criterio administrativo de cuestionar la validez de la materialización indirecta por el simple hecho de tratarse de una modalidad de ampliación de capital por compensación de créditos, la Sala no está de acuerdo con el criterio aplicado por la Inspección.

En este sentido, la Inspección cita en el acuerdo de liquidación diversos ejemplos de doctrina administrativa, entre los que reproduce extracto, precisamente, de una resolución de este TEAR de Canarias (nº 35-00732-2019, de 31 de mayo de 2022), que, a su juicio apoyaría su tesis de negar la invalidez de la materialización indirecta objeto de análisis. Sin embargo, la Sala destaca que se ha comprobado que la parte extractada en el acuerdo de liquidación no se corresponde con el contenido de la reclamación que se cita, refiriéndose dicha reclamación a un supuesto distinto al que es objeto de la presente litis, y por tanto, no aplicable mutatis mutandis al supuesto planteado. Por el contrario, sí entiende la Sala que sería pertinente aludir a la doctrina emanada del TEAC en relación con la posible validez de este tipo de operaciones a efectos de materializar la RIC, por todas, la resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019 (RG 2492) y que se basa, a su vez, en una resolución anterior (RG 603/15):

"Y en cuanto a las ampliaciones de capital por compensación de deudas tiene dicho este Tribunal en resolución de 16-07-2018 (RG 603/15):

<<...la inversión (materialización) llevada a efecto por la Entidad F. S.A mediante la suscripción de fecha 1 de agosto de 2007, Escritura nº 2418, por compensación

de créditos del saldo a su favor acumulado entre 2003 y 2006 anotado en la cuenta contable (5510000001) en los términos de lo dispuesto en el apartado 4 letra d) en relación al apartado a) del artículo 27. Ley 19/1994, no cumple el citado requisito, sí exigible a juicio de este Tribunal por razones materiales y no meramente formales como aduce la Entidad, en cuanto que la ampliación de capital mediante compensación de créditos no supone una inyección de recursos tendentes a financiar la posterior inversión de su participada en la adquisición de activos fijos, de un lado, por quedar acreditado y no cuestionado que la inyección de aquellos recursos fue realizada con anterioridad (desde 2003 a 2006) a aquella suscripción (formalizada en 2007) y su destino fue financiar en esos años la actividad de la Entidad participada y no la realización de inversiones, ni anticipadas a la suscripción ("salvo que se pruebe la relación causa-efecto de dicho aumento con inversiones ya realizadas en el mismo ejercicio fiscal" de 2007, según cuestión 19 de la Consulta V0021-01, de 25 de abril de 2001) ni posteriores a la misma, en cuanto que la adquisición de los terrenos en los que según la Entidad se materializa por la Entidad participada "La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo" lo fue objeto de financiación ajena.

(...)

Es por ello que resulta evidente que el ámbito del beneficio fiscal aquí cuestionado, en sus términos estrictos, tal y como sostiene la Inspección, exige esa relación de causa¿efecto entre las aportaciones de fondos por el socio que dotó la RIC - ampliación de capital- y los recursos obtenidos por la Entidad participada y las decisiones inversoras, esto es, " aportar estos fondos a otras empresas canarias que sí cuenten con dichos proyectos y necesiten financiación para los mismos", motivándose adecuadamente en el seno del Acto de liquidación, sin que, a juicio de este Tribunal, sea cuestión nueva, sino motivo nuevo, la referencia efectuada por la Inspección a la nueva redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994, dada por el Real Decreto Ley 12/2006, en vigor a partir del 1 de enero de 2007.

En relación con ello debe señalarse que esta nueva redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994, dada por el Real Decreto Ley 12/2006, en vigor a partir del 1 de enero de 2007, introdujo, como señala el alegante, modificaciones exigidas por

normas de Derecho comunitario y, al mismo tiempo, según se infiere de su Exposición de motivos y de la Exposición del Real Decreto núm. 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la misma meras aclaraciones o adaptaciones con la finalidad de evitar inseguridad y conflictividad jurídica, sin que aquellas modificaciones exigidas por normas de Derecho comunitario hagan referencia al asunto que nos ocupa, precisamente porque, como ya se ha razonado, con anterioridad a dicha reforma del artículo 27 de la Ley 19/1994 se exigía esa relación de causa efecto entre las aportaciones de fondos por el socio que dotó la RIC -ampliación de capital- y los recursos obtenidos por la Entidad participada y las decisiones inversoras.

De ahí que esta nueva redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994, dada por el Real Decreto Ley 12/2006, en vigor a partir del 1 de enero de 2007 en el asunto que nos ocupa al especificar que "Las inversiones realizadas se entenderán financiadas con los fondos derivados de las acciones o participaciones emitidas según el orden en el que se haya producido su desembolso efectivo", no lleve implícita modificación novedosa alguna al exigir esa necesaria relación causa efecto entre los fondos obtenidos y las posteriores inversiones realizadas . Por lo expuesto, se desestiman las alegaciones de la Entidad>>".

Pues bien, de la lectura de la resolución traída a colación no cabe sino inferir, expresa el TEAR, la existencia de, ciertamente, un error interpretativo por parte de la Inspección en la medida que la misma parte de la negación absoluta de la aptitud de la materialización indirecta efectuada por la entidad, pues niega la posible aplicación de la relación causa-efecto al supuesto acaecido. En consecuencia, no entra a analizar la forma de realizar la inversión por parte de la participada, a partir de los fondos recibidos, y si, además, la misma es apta para la materialización de la RIC.

Cabe recordar que, en caso de materialización indirecta de la RIC a través de la suscripción de participaciones en el capital de otras entidades, estas últimas son las que asumen el requisito de inversión al que estaba obligada la entidad suscriptora de esas participaciones. En consecuencia, la inversión realizada por un obligado tributario podría considerarse apta, a los efectos de entender materializada la RIC en las acciones o participaciones a las que se refiere la letra D

del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, en la medida en que la entidad participada, realice las inversiones previstas según lo establecido en dicho apartado.

En el particular, esta cuestión no ha sido objeto de análisis alguno por la Inspección toda vez que partía de la invalidez ab initio de la materialización indirecta mediante compensación de créditos, no correspondiendo, en cualquier caso, a este órgano económico-administrativo, en el ejercicio de sus funciones revisoras, entrar a comprobar la aptitud de la inversión efectuada por la referida entidad participada.

Volviendo a la cuestión relativa a la relación causa-efecto, la Sala entiende que se debe considerar y valorar la relación causa efecto entre los fondos obtenidos y las posteriores inversiones realizadas en sede la entidad participada en un caso como el que es objeto de controversia, en el que, todos los hitos relevantes en relación con la operativa se producen precisamente dentro del mismo año.

La Sala continúa diciendo que la en la liquidación administrativa tampoco se indica nada acerca de la financiación de las citadas inversiones y su posible vinculación con los créditos que se compensan. En definitiva, por tanto, a la vista de las carencias observadas, fundamentalmente, de esa valoración de la relación causa-efecto que apunta el TEAC, el TEAR concluye que, en este punto, el acuerdo de liquidación recurrido se encontraría falto de motivación, siendo esta una deficiencia que no puede ser suplida por el Tribunal cuyas funciones son exclusivamente revisoras, lo que conduce a la anulación de la liquidación en este extremo.

Comentario:

Esta resolución aborda dos cuestiones de bastante interés.

- La primera se refiere al desenvolvimiento temporal de la materialización indirecta. Sabemos que cuando se utiliza esta fórmula, la materialización no se produce hasta que la entidad participada ha hecho entrar en funcionamiento las correspondientes inversiones (art. 20 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994). Ahora bien, desde el punto de vista del beneficiario (dotante) de la RIC, el art. 27.4 de la Ley 19/1994

también exige que este realice la suscripción de los títulos dentro del plazo de materialización que marca la ley.

Pero, ¿cuándo tiene lugar la suscripción a estos efectos?, ¿con la reunión de la Junta de la sociedad participada?, ¿con la elevación a público del acuerdo societario?, ¿con el traspaso de los fondos? ¿con la inscripción en el Registro Mercantil?

La cuestión del carácter constitutivo o declarativo de la inscripción del aumento del capital social (LSC art.290 y 315; RRM art.165, 169 y 200) ha sido objeto de discrepancia en la doctrina científica y en la jurisprudencia y en las resoluciones de la DGRN/DGSJFP. Así, por ejemplo, mientras la DGRN Resol 11-1-05 ha declarado su carácter meramente declarativo, la jurisprudencia parece decantarse por su carácter constitutivo (AP Valencia 16-2-21, EDJ 542343 con cita de AP Valencia 24-2-20, EDJ 602040 y TS 18-3-05, EDJ 33577; 12-4-06, EDJ 42966; 21-5-12; 11-3-13).

También podemos citar:

Al TS en Sentencia de 20 de diciembre de 2009, en relación al Recurso de Casación 10220/2003, cuando dice que "*de esos preceptos se deduce que para que el aumento o ampliación de capital surta efectos frente a terceros, se exige**, con carácter constitutivo**, que el acuerdo se adopte por la Junta General de Accionistas, que se otorgue en escritura pública y que se proceda a su inscripción en el Registro Mercantil y publicación en su Boletín Oficial, de tal forma que la ausencia de tales requisitos determinará que la pretendida ampliación no surta efectos frente a terceros".*

Así como, la STS (nº 1515/2019, de 30 de octubre, recurso 6140/2018) cuando señala que "*Por todo ello, y en respuesta a la cuestión jurídica planteada en el Auto de admisión, ha de afirmarse que para **poder acreditar frente a la Administración el aumento del capital social de una sociedad, con el fin de cumplir con el requisito de capitalización exigible para obtener una ayuda o subvención, resulta exigible la inscripción de la escritura de ampliación de capital social en el Registro Mercantil***"

Con todo, el Tribunal Supremo, en sentencia de 21 de mayo de 2012, recurso nº 5872/2009 ha matizado que la fecha a tener en cuenta a los efectos de la inscripción es la del momento en que se practicó el asiento de presentación.

Por su parte, el TEAC en resolución 2492/2016, de 08/10/2019, se remite a su resolución RG 2863/07, de 25-09-2008 (esta última, según manifiesta, confirmada por SAN de 24-11-2011, rec. núm..458/2008), la cual cita a su vez la resolución R.G. 2415/05-A, de 12/07/2007, para realizar el pronunciamiento siguiente:

(….) teniendo en cuenta nuestra legislación mercantil (artículo 84 de la LSA de 17 de julio de 1951, artículo 144 TRLSA, aprobado por RDLeg. 1564/1989, de 22 de diciembre (EDL 1989/15265)), la ampliación de capital requiere diferentes requisitos que han de producirse de forma conjunta para que la misma surta efectos frente a terceros:

a) Acuerdo de la Junta General de Accionistas.

b) Otorgamiento de escritura pública.

c) Inscripción en el Registro Mercantil.

La escritura pública y la inscripción en el Registro Mercantil tienen un carácter constitutivo de forma que no puede entenderse aumentado y suscrito el capital sin el documento público, ***siendo, por tanto, a la fecha de éste a la que hay que remitirse a efectos de considerar el momento de ejecución de la ampliación de capital****. Por ello, hay que entender que* ***en tanto en cuanto las ampliaciones de capital no se hayan hecho efectivas mediante el cumplimiento de los requisitos mencionados con anterioridad, las cantidades percibidas tienen la consideración de préstamos o ayudas financieras****."*

Han de desestimarse por tanto las manifestaciones de la sociedad en relación a este extremo. (...)"

*En el mismo sentido se ha pronunciado el ICAC en consulta núm. 7 del BOICAC núm. 37 de marzo de 1999 a tenor de la cual: "...cuando se trate de una ampliación de capital, ésta debe considerarse a efectos contables como tal cuando de acuerdo con la legislación mercantil haya cumplido los requisitos necesarios para ello****, circunstancia que con carácter general se produce cuando se realiza su inscripción en el Registro Mercantil, por lo que hasta que se produzca este hecho, la empresa deberá registrar contablemente los importes que pudiera haber recibido a cuenta de la futura ampliación como una deuda****">>.***

[Estas resoluciones del TEAC abordaban el tema capitalización de créditos y la realización de la inversión por la participada antes de la ampliación de capital (fijando la misma en la fecha de escritura pública de emisión), más que el momento en que puede entender reputare realizada la "suscripción" a los efectos de cumplir el plazo del art. 27.4 de la Ley 19/1994].

Como se observa, los pronunciamientos anteriores se refieren al carácter constitutivo o declarativo de la inscripción, si bien por razones distintas estrictu sensu al plazo dentro del cual beneficiario de la RIC debe efectuar la suscripción si es que utiliza la fórmula de materialización indirecta del D.1º.

Como antes dijimos, en la materialización indirecta (D 1º), deben cumplirse dos requisitos temporales (i) la suscripción de las acciones y participaciones por el dotante de la RIC que debe efectuarse dentro de su plazo de materialización; (ii) asimismo, dentro del plazo de materialización del dotante de la RIC, la entidad participada debe efectuar la inversión y esta debe estar (como norma general) en funcionamiento.

El art. 27.4.D 1º habla de "suscripción de acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital". Y el TEAR concluye que lo que debe acontecer dentro del plazo que marca el art. 27.4 de la Ley 19/1994 es la suscripción, habida cuenta que la ley no menciona en ningún momento la inscripción en el Registro Mercantil. Así pues, si la escritura de emisión se otorga dentro del plazo legal, la opinión del TEAR es que se respeta la previsión de la ley, aunque la inscripción en el Registro Mercantil pudiera lugar posteriormente.

A pesar de lo indicado por el TEAR, es cierto que la consulta del ICAC (núm. 7 del BOICAC núm. 37 de marzo de 1999 a la que alude el TEAC (en resolución 2492/2016, de 08/10/2019) sienta que la entidad receptora de los fondos no puede contabilizar los mismos como fondos propios hasta la inscripción en el Registro Mercantil, debiendo registrarlos hasta tanto como una deuda, de manera que, siendo esto así, desde punto de vista del aportante, ¿podría registrar la operación como instrumentos de patrimonio o coste de cartera antes de la inscripción en el Registro o debería hacerlo como crédito? En este planteamiento, hasta no proceder a la inscripción, en puridad, estaría financiando a la entidad receptora vía préstamo (deuda) lo que no cabe en el ámbito del D.1º.

Otra cuestión relacionada con la anterior, pero cuyo abordaje dejaremos para mejor ocasión, es aquella en que no se proceda a la inscripción dentro del plazo de seis meses que marca la norma mercantil. El art. 316 de la LSC señala que:

> *Artículo 316 LSC. Derecho a la restitución de aportaciones.*
>
> *1. Cuando hubieran transcurrido seis meses desde la apertura del plazo para el ejercicio de derecho de preferencia sin que se hubieran presentado para su inscripción en el Registro los documentos acreditativos de la ejecución del aumento del capital, quienes hubieran asumido las nuevas participaciones sociales o los suscriptores de las nuevas acciones podrán pedir la resolución de la obligación de aportar y exigir la restitución de las aportaciones realizadas.*
>
> *2. Si la falta de presentación de los documentos a inscripción fuere imputable a la sociedad, podrán exigir también el interés legal.*

En fin, lo que único que podemos decir es que, a juicio del TEAR en resolución recaída en primera instancia en reclamación nº 35-01540-2023, de fecha 31 de noviembre de 2023, lo que hay que atender es la fecha acto de mercantil de suscripción (fecha de la escritura pública de emisión y adhesión a la misma). No obstante, podríamos a añadir, a título particular, que en cualquier caso no cabría dar pábulo a situaciones que supusieran la financiación vía préstamo, como podría suceder en el caso de que no llegara a llevarse a cabo la inscripción en el Registro.

- El segundo tema que plantea esta resolución es el que se refiere a la capitalización de créditos

En número 52 citamos la reclamación nº 35-03356-2016, de fecha 31 de julio de 2019, resuelta por la Sala de Las Palmas en única instancia., donde la Sala concluyó que no era válida la materialización indirecta mediante la capitalización de créditos, por lo que parece que en la resolución que ahora reseñamos (reclamación nº 35-01540-2023, de fecha 31 de noviembre de 2023. Sala de Las Palmas. Reclamación Primera Instancia General) la misma Sala matiza su postura y abre la posibilidad de apreciar una relación causa efecto incluso cuando la inversión se acometió por la sociedad participada antes de la escritura de emisión de los títulos.

Nos remitimos al nº 52 de la Revista para mayor información al respecto.

RIC. Llevanza de contabilidad por persona física. Es requisito necesario para la consolidación del incentivo.

- Reclamación 38-02889-2021, de fecha 30 de noviembre de 2023. Sala Desconcentrada en SC de Tenerife. Única instancia general.

El Tribunal Regional confirma la liquidación administrativa que entendió que, en el caso de personas físicas, es necesaria la llevanza de contabilidad como presupuesto sustancial para consolidación del incentivo en todas sus fases, incluida la de mantenimiento de las inversiones.

Comentario:

La llevanza de contabilidad es un requisito subjetivo de inserción en el régimen cuyo incumplimiento determina la pérdida del incentivo en cualquier período incurso en el su ámbito de desenvolvimiento temporal (dotación + materialización + mantenimiento). Así, el art. 3 del Reglamento señala expresamente que: "*Sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos exigidos respecto de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán disfrutar de la reserva para inversiones en Canarias siempre que: c) Lleven contabilidad en la forma exigida por el Código de Comercio y su normativa de desarrollo desde el ejercicio en que se han obtenido los beneficios que se destinan a dotar la reserva para inversiones en Canarias hasta aquel en que deban permanecer en funcionamiento los bienes objeto de la materialización de la inversión".*

En el número 55 de la revista reseñamos la resolución del TEAR 38/0069/2017, de 30/10/2020, la cual confirma la liquidación administrativa dictada a este respecto. La resolución del TEAR fue recurrida ante el TSJ (rca 25/2021), el cual en sentencia de 06/02/2023 estima el recurso señalando que la contabilización de la reserva es un requisito formal que solo implica la pérdida de incentivo cuando la Administración tributaria justifica la relevancia sustantiva del incumplimiento. Particularmente, no podemos compartir este criterio del TSJ —parece que basado en las sentencias del TS sobre presentación de la comunicación de la realización de inversiones anticipadas— por cuanto la llevanza de contabilidad es esencial en la configuración de la RIC, la cual no deja de ser una reserva contable. La norma, al menos la reglamentaria, es clara cuando sienta que es un requisito para disfrutar del régimen.

Como decimos, el TEAR, en la resolución que ahora reseñamos (reclamación 38-02889-2021, de fecha 30 de noviembre de 2023) vuelve a entender que la contabilidad es esencial.

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

DIC. DAF. La Inspección no puede oponer la prescripción para analizar si unas inversiones inicialmente destinadas a materializar la RIC, al no considerarse aptas para ello, pueden ser válidas para generar la DAF. Los activos fijos destinados al arrendamiento a partes vinculadas no son aptos para la DAF.

- Recurso 00-07300-2021, de fecha 25 de septiembre de 2023. Recurso de alzada interpuesto por el interesado.

En síntesis, los hechos parecen ser los siguientes:

- Una entidad destina a materializar la RIC una serie de inversiones.
- La Inspección comprueba la materialización de tales RICs. (Es de suponer, pues, que los ejercicios cargados son aquellos en el que vencían los plazos de materialización de las distintas reservas).
- Algunas de estas inversiones no se consideran aptas para materializar la RIC. (Parece que, en particular, no se consideran aptos una serie de inmuebles destinados al arrendamiento a partes vinculadas).

- El contribuyente solicita entonces que tales inversiones se afecten a la DAF, es decir, que se entienda que con ellas se generó el derecho a aplicar tal deducción.
- La Inspección no acoge tal petición por dos motivos. El primero, por entender que en el ejercicio en que acometió la inversión (y en el que podría, pues, haberse generado la deducción) se hallaba prescrito. Y el segundo, porque los inmuebles destinados al arrendamiento a partes vinculadas no son válidos para generar la DAF, aunque no lo prohíba expresamente la DA 12ª de la Ley 43/1994, aplicando una interpretación integradora con el artículo 26 de la Ley 61/1978.

Pues bien, el TEAC concluye que, en estas circunstancias, la Inspección sí debió dar acogida a la pretensión del contribuyente, admitiendo la posibilidad de analizar la aplicación de la deducción por inversiones en Canarias. El TEAC recuerda que sobre esta cuestión ya se había manifestado previamente en resolución de fecha 23/10/2008 (RG 2865/07), confirmada por SAN de 27/10/2011 (rec. nº. 431/2008), confirmada a su vez por STS de 28/03/2014 (rec. nº. 395/2012 en Unif de Doctrina), si bien matizando que solo procede la reordenación de asignaciones entre la RIC y la DIC cuando esta se ha solicitado expresamente a la Inspección por obligado tributario, no admitiéndose si se solicita ex novo ante el Tribunal ya que el mismo es un órgano revisor y no comprobador. En el mismo sentido, recuerda que ya analizó esta cuestión en resolución de fecha 05/07/2017 (RG 3023/14).

Una vez que el TEAC concluye que la Inspección sí debió atender la petición del interesado acerca de analizar si las inversiones inicialmente destinadas a la RIC podían ser válidas subsidiariamente para la DIC, pasa a valorar este extremo.

Los activos que pretenden afectarse a la DIC, en la modalidad de DAF, estaban cedidos en arrendamiento a entidades vinculadas.

El TEAC comienza diciendo que la deducción por inversiones se contenía inicialmente para todo el territorio nacional en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Posteriormente, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dedicó su disposición adicional duodécima a la Deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material.

Esta deducción se mantuvo para las entidades situadas en Canarias en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

En cuanto a las limitaciones relativas a la cesión en arrendamiento, es el artículo 26 de la Ley 61/1978, en redacción vigente para el periodo 1995, el que señala en su apartado Cinco que:

<<Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar de la deducción por inversiones por los activos fijos nuevos, siempre que cumplan los requisitos previstos en los apartados anteriores y no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero>>.

Por lo tanto, en base a la normativa existente, el TEAC entiende el interesado no tiene derecho a aplicar la DIC, suscribiendo al efecto las palabras de la Inspección en el acuerdo de liquidación, y entendiendo que la cesión de los elementos arrendados a partes vinculadas determina la pérdida del derecho a aplicar dicha deducción:

<<El TEAC asume esta doctrina también, como puede observarse en su resolución 06130/2011 de 27 de junio de 2013, donde reitera el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo antes citada, y, entre otras cosas, puntualiza lo siguiente:

"El Tribunal Constitucional tiene declarado que «el derecho a la exención o a la bonificación tributarias, que tiene su causa en normas con rango de Ley, es un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente», doctrina que, de manera reiterada, se viene manteniendo también por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (por todas, la de 25 de abril de 1995) al decir que «el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y

subordinado al interés general por cuanto que quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria», lo cual constituye «una situación privilegiada (STS de 23 de enero de 1995), de manera que, conforme a tal doctrina, todas las normas reguladoras de exenciones y, en general, de beneficios tributarios han de ser objeto de una interpretación restrictiva, como, por lo demás, exigido venía por el artículo 24.1 -y hoy, igualmente, por el artículo 23.3, tras la reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio- de la Ley General Tributaria»."

La aplicación conjunta de esta doctrina y todo el conjunto normativo vigente conduce indefectiblemente a la desestimación de la pretensión de generación de la deducción en cualquier ejercicio, prescrito o no, puesto que las inversiones no aceptadas, las máquinas dispensadoras, se encuentran todas ellas arrendadas a una entidad vinculada, incumpliendo las previsiones del artículo 26 de la ley 61/1978, origen último, no lo olvidemos, del incentivo fiscal cuya aplicación se pretende. En virtud de todo lo expuesto, deben denegarse las pretensiones del obligado tributario en cuanto a la aplicación de la DIC interesada por el mismo, y confirmarse íntegramente la liquidación propuesta en el acta e informe ampliatorio, por ser totalmente ajustada a derecho>>.

Comentario:

(Salvo error, la resolución del TEAR 35-00953-2019, de 30 de junio de 2021, contra la que se interpuso el presente recurso de alzada no fue reseñada en esta sección).

El TEAC entiende que la Inspección debió admitir la solicitud del interesado acerca de que unas inversiones que inicialmente fueron destinadas para la RIC se reasignen a la DAF. Este punto lo comentaremos conjuntamente con la resolución que reseñaremos más adelante.

Una vez sentado lo anterior, el TEAC pasa a continuación a analizar la aptitud de las inversiones (inmuebles destinadas al arrendamiento a partes vinculadas) a estos efectos (la DAF). En este punto, la resolución resulta singularmente interesante.

Recordemos que en el nº 40 de la revista reseñamos la resolución del TEARC recaída en única instancia en reclamación nº 35/03367/2011, de fecha 27 de septiembre de 2013, donde el Tribunal anulaba una liquidación administrativa que no consideraba válida para la DAF la inversión en inmuebles destinados al arrendamiento a vinculados. El TEAR venía a apoyar su decisión en que la Inspección no motivaba su postura; en particular, reprochaba una falta de

análisis, explicación o pronunciamiento acerca de las divergencias entre el artículo 26 de la Ley 61/1978 y la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995.

Pues bien, ahora el Tribunal Central acoge la tesis de la Inspección en orden a que la DAF se regula en la DA 12ª de la Ley 43/1995 en cuanto sistema equivalente al regulado en el artículo 26 de la Ley 61/1978 y su normativa desarrollo, si bien permitiendo una cierta integración acudiendo para ello a la regulación anterior. Así, el TEAC parte de que la DA 12ª de la Ley 43/1995 es un sistema equivalente al de la Ley 61/1978 y, precisamente, debido a tal equivalencia cabe atender a esta última, si bien no como norma directamente aplicable (ya que la norma aplicable es la DA 12ª de la Ley 43/1995), sí en cuanto fuente de pautas interpretativas de valor indudable. Hay que recordar que la DA 12ª de la Ley 43/1995 es una norma coyuntural que mantuvo la vigencia de la deducción por inversiones en activos fijos en el régimen general solo durante 1996, por lo que es indudable que la situación transitoria en dicho año no podía ser radicalmente diferente a la existente hasta entonces. La DA 12ª no contiene una prohibición expresa del arrendamiento a vinculadas, como sí existe en el artículo 26 de la Ley 61/1978, pero cabe entender que, en cuanto sistema equivalente, tampoco este tipo de inversiones habría de ser válidas para DAF en 1996 y, por tanto, tampoco posteriormente en Canarias.

En cuanto a la normativa aplicable, hemos de recordar que la DGT se viene pronunciando mayoritariamente a favor de la la aplicación de la DA 12ª de la Ley 43/1995, si bien con una cierta integración con la Ley 61/1978 y su normativa de desarrollo. En este orden, las remisiones a la Reglamento de desarrollo de la Ley 61/1978 aprobado por RD 2631/1982 son relativamente frecuentes en las contestaciones de Tributos (por todas podemos citar V2749-20, de fecha 09/09/2020).

En vía económico administrativa, también predomina la aplicación de la DA 12ª de Ley 43/1995 (por todas, TEAC nº 00-01933-2017, de fecha 21 de julio de 2020). Lo interesante de la resolución que ahora nos ocupa es que el TEAC, aunque sigue considerando aplicable la DA 12ª de la Ley 43/1995, admite una interpretación integradora con la Ley 61/1978 y el RD 2631/1982 para negar que puedan generar esta deducción las inversiones en inmuebles destinados al arrendamiento a partes vinculadas.

No obstante lo anterior, en la jurisdicción contencioso administrativa viene predominando últimamente la tesis de que la norma aplicable es el artículo 26 de la Ley 61/1978. En este sentido podemos citar, entre otras, la STSJC nº 524/2021, de 29 de octubre de 2021, recurso 509/2020 y la STSJC nº 371/2022, de 29 de junio de 2022, recurso 476/221.

En fecha 15/02/2023 se ha dictado auto de admisión de recurso de casación (núm.: 1299/2022) ante el TS contra la STSJ, sede de Las Palmas de Gran Canaria, que estimó parcialmente el recurso 509/2020. El objeto es el siguiente:

Determinar la normativa que debe aplicarse a la Deducción por Inversiones en Canarias regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en particular, en lo que concierne a los activos fijos nuevos, a la luz de lo previsto en la Disposición Transitoria 4ª de la misma disposición de 1994, bien el sistema de deducción por inversiones en Canarias contemplado en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, en la inteligencia de que no existe un régimen sustitutorio equivalente y que debe continuar realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión o, por el contrario, y como entiende la Administración, es de aplicación el sistema implantado por la Disposición adicional 12ª de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades.

Por tanto, dentro de poco parece que se solventarán las dudas y controversias sobre la normativa reguladora de la DAF.

DIC. DAF. Si el ejercicio en que se acometió la inversión está prescrito al inicio de las actuaciones inspectoras, no se puede reasignar aquella de la RIC a DIC.

- Reclamación 00-02506-2022, de 29 de mayo de 2023. Única instancia general

Reseñamos por segunda vez esta resolución, si bien ahora en lo que se refiere a la DAF.

La entidad realizó una serie de inversiones en naves destinadas al arrendamiento y pretende destinar las mismas a materializar distintas RICs dotadas con cargo a beneficios obtenidos en períodos iniciados a partir de 2007.

La Inspección no admite tales inversiones para materializar la RIC, toda vez que no reciben ninguno de los destinos cualificados que exige el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

El interesado solicita que se considere que tales inversiones generaron la DAF y aplique la deducción en el período objeto de comprobación.

El TEAC rechaza esta pretensión, declarando que, en teoría, los activos señalados podrían haber generado la deducción solicitada por la reclamante en los ejercicios en que fueron adquiridos, pero que estos ejercicios se encuentran prescritos en el momento en que se están desarrollando las actuaciones inspectoras. Añade el TEAC que ello no supone que se vulnere del principio de regularización íntegra, pues el mismo está, en todo caso, condicionado al límite de la prescripción. El TEAC recuerda que ya se pronunció sobre esta cuestión en resolución de fecha 24/09/2020, RG 6293/2017, así como en RG 2174/2004 en la que dijo que no se podía aplicar, en un determinado ejercicio, deducciones que no figurasen como pendientes de aplicación en las autoliquidaciones de los ejercicios anteriores a los que en teoría pertenecen; en esos casos, es el interesado quien deben impugnar las autoliquidaciones de ejercicios anteriores siempre que no haya prescrito el plazo para hacerlo. La citada resolución fue confirmada, posteriormente, por el Tribunal Supremo en sentencia de 8 de octubre de 2012 (rec. nº 5434/2010) señalando el Alto Tribunal que la vía de actuación, en caso de generación de deducciones en ejercicios anteriores, no es la consignación en el primer ejercicio vivo, sino la rectificación de los ejercicios afectados por la modificación. Y en el presente caso, la rectificación de la autoliquidación no es posible si los ejercicios afectados están prescritos.

El Tribunal Central hace suyo los argumentos de la liquidación impugnada cuando esta alude a la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2004 en la que el Alto Tribunal declara que ha de respetarse la prescripción en el caso de la necesidad de practicar la regularización íntegra de la situación de un obligado tributario: "*Pues bien, ahora (SAN de 16 de mayo de 2018) la Audiencia Nacional hace recordatorio del principio de regularización íntegra/completa, anulando la resolución impugnada sobre la* base *de que la inspección no debió de desplazar al contribuyente la rectificación de las declaraciones de otros dos periodos impositivos para modificar la imputación de los rendimientos y, con ellos, la de los ingresos a cuenta, con el límite de la prescripción.*"

Comentario:

El tema de la aplicación de la DAF, cuando el obligado tributario no se acogió a la deducción en el período en que podría haberse generado el derecho a la misma, es una cuestión

que va camino de convertirse en una de las que ofrece más incertidumbres en materia del REF, lo que ya es decir tratándose del régimen canario.

Así, en este número reseñamos varias resoluciones que parecen llegar a conclusiones distintas, dos en un sentido y otras dos en el opuesto.

Primero, hemos reseñado la resolución del TEAC recaída recurso 00-07300-2021, de fecha 25 de septiembre de 2023, que parece decir que, de considerar inhábil para la RIC una inversión, la Inspección debe aplicar la misma a la DAF cuando tal petición se hace por el interesado en el curso del procedimiento, siempre que la inversión sea válida para ello, claro está. (Salvo error por mi parte, del texto de la resolución no queda del todo claro en cuanto al ejercicio en que se acometió inversión, aunque sí se hacen varias alusiones a la prescripción, sin entender que esto suponga un obstáculo para la aplicación de la deducción).

Luego, hemos reseñado al TEAC en reclamación 00-02506-2022, de 29 de mayo de 2023, dictada per saltum en única instancia, donde se indica que unas inversiones que no se consideraron válidas para la RIC no puede afectarse subsidiariamente a la DAF si el derecho a la mencionada deducción habría nacido en un ejercicio prescrito en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras. Añade el TEAC que no es aplicable el principio de regularización íntegra, por cuanto este encuentra su límite en la prescripción. (Cabe mencionar que esta resolución se dictó en segundo tiro, de manera que —si bien tampoco es un tema al que parezca dársele mucha relevancia— las inversiones pudieron llevarse a cabo en ejercicios en los que estaba vigente la redacción del art. 106 de la LGT donde se señalaba que, si la deducción pendiente de aplicación tenía su origen en un ejercicio prescrito, la procedencia y cuantía de la misma debía acreditarse con la exhibición de la autoliquidación donde la misma se consignó, lo que venía a significar que una deducción no consignada en la autoliquidación no podía hacerse valer posteriormente si tal ejercicio ya hubiera prescrito).

Después reseñaremos la resolución recaída en reclamación nº 35-02687-2022, de fecha 30 de noviembre de 2023, de la Sala del TEARC en Las Palmas, dictada en única instancia, en la que el Tribunal (parece que apartándose del criterio del TEAC), aplica el principio de regularización íntegra para admitir la generación de la DIC en ejercicios prescritos. (La reseña de esta resolución figura en este mismo número más adelante).

Y, finalmente, también reseñaremos en este número la resolución recaída en reclamación nº 35-00355-2022, de fecha 31 de mayo de 2023, donde la Sala de Las Palmas, en única instancia, parece decir (salvo error por mi parte) justo lo contrario a la anterior, esto es, que no es posible invocar en un ejercicio no prescrito la aplicación de una deducción que se habría generado en un ejercicio prescrito, sin que el contribuyente lo hubiera hecho constar así en la autoliquidación de este último.

Ciertamente, como puede verse, el asunto está de todo menos claro, sin que por ahora pueda apreciarse una doctrina unánime en un sentido u otro.

Influye en la confusión anterior, la variedad de supuestos que, si bien versan sobre el mismo tema (la DAF y la prescripción), cada uno de ellos presenta sus particularidades propias. Los principales escenarios serían los siguientes:

1.- El primero, sería aquel donde una inversión que nunca se destinó a la DAF, ni a ningún otro incentivo fiscal (singularmente, la RIC) se invoca por primera vez por el interesado en el curso de un procedimiento de comprobación al objeto de mitigar la regularización que en este se pudiera practicar. En este caso hay que distinguir según tal inversión se hubiera llevado a cabo en el mismo ejercicio comprobado o en un ejercicio anterior. Y, en este segundo caso, si tal ejercicio previo en que se acometió la inversión estaba o prescrito en el momento de iniciarse las actuaciones administrativas.

2.- El segundo, se refiere al supuesto en que el contribuyente sí afectó la inversión a un determinado incentivo (en particular, la RIC), siendo que, cuando la Administración no considera tal inversión válida a estos efectos, el interesado solicita que tal inversión genere DAF. A su vez, en este caso habremos de distinguir de nuevo si el ejercicio en que en teoría habría nacido la deducción se halla prescrito o no en el momento de iniciarse las actuaciones administrativas.

3.- Y el tercero es el que se produce cuando el interesado consigna la DAF en la autoliquidación en que la inversión entró en funcionamiento, mientras que la Administración considera que la deducción nació en un ejercicio anterior con la puesta a disposición, pudiendo estar tal ejercicio prescrito en el momento de iniciarse las actuaciones administrativas.

El análisis de todos los casos, en nuestra opinión particular, debería ser abordado con unas pautas básicas similares. La deducción debe hacerse constar en la autoliquidación del período en que se hubiera generado (nacido) la misma; (nos referiremos a ello con más detalle posteriormente al reseñar una resolución del TEAR). De no haberse hecho así (es decir, cuando la deducción, por el motivo que fuere, no se hubiese hecho constar en la autoliquidación del período de generación), la posible aplicación en el curso de un procedimiento administrativo será posible en aplicación del principio de regularización íntegra, en el buen entender que ello solo sería posible si el período de generación no estuviera prescrito al inicio de tales actuaciones administrativas. No obstante, para analizar la prescripción como barrera que impide la regularización íntegra habría que valorar, asimismo, la posibilidad de una mutua interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas.

DIC. DAF. Elementos destinados al arrendamiento de industria no generan la deducción sin no suponen una ordenación de medios productivos.

- Reclamación 00-07300-2021, de fecha 25 de septiembre de 2023. Única instancia general.

La entidad reclamante es propietaria de un hotel radicado en la Isla de Fuerteventura que, tras la finalización de su construcción, explotó ella directamente. Sin embargo, en un momento dado dicha entidad cedió a otra la administración y operación del hotel; contrato que posteriormente fue sustituido por un contrato de arrendamiento de industria del complejo hotelero con otra entidad.

En virtud de tal contrato de arrendamiento de industria, el obligado tributario traspasó a esa otra entidad los riesgos, gastos y beneficios de la actividad hotelera a cambio de que esta última entidad le abonara una renta.

El TEAC señala que el problema jurídico a dilucidar consiste en determinar si, a raíz de tal contrato de arrendamiento, la reclamante verdaderamente realizaba una actividad económica; condición negada en el acuerdo de liquidación y que aquella entiende que sí realizaba.

Así, es de vital importancia tal calificación jurídica en tanto que su concurrencia es requisito sine qua non para beneficiarse de la deducción por inversiones en Canarias (Disposición Adicional Duodécima de la Ley 43/1995) y de la reserva para inversiones en Canarias conforme con el artículo 27 de la Ley 19/1994 de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

El concepto de actividad económica viene definido en el artículo 5.1 Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades:

<<Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo>>

En el presente caso es cuestión pacífica que el complejo hotelero se arrienda en concepto de arrendamiento de industria o negocio. La doctrina jurisprudencial ha expresado que los arriendos de locales para negocio se diferencian de los de industria en que, respecto a los primeros, lo que se cede es el elemento inmobiliario, en cambio, en los segundos, el objeto contractual está determinado por una doble composición integradora; por un lado, el local, como soporte material; y, por otro, el negocio o empresa instalada y que se desarrolla en el mismo, con los elementos necesarios para su explotación, que conforman un todo patrimonial autónomo (STS de 8 de junio de 1998 y 7 de julio de 2006).

Así, el TEAC comparte con el interesado que en el caso del arrendamiento de industria únicamente es exigible para verificar si realiza o no una actividad económica que realice una "ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios", no siendo como requisito imprescindible para la existencia de una actividad económica la existencia de una persona empleada con contrato laboral a jornada completa (5.1 párrafo segundo LIS).

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha venido estableciendo tradicionalmente que, incluso en el caso del arrendamiento de inmuebles, la mera existencia de personal empleado o local no son requisitos suficientes para concluir la existencia de una actividad económica (aunque sí serán indicios), debiendo en todo caso haber una carga de trabajo mínima (STS de 16 de abril de 2012, recurso de

casación 1658/2008; STS 7 de diciembre de 2016, recurso de casación 3748/2015).

En definitiva, debe analizarse si, conforme con el Tribunal Supremo (STS de 5 de julio de 2012, recurso de casación 724/2010), la entidad dispone <<*un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que, por ello, sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados*>>

Tal carga de trabajo no puede presumirse por la mera existencia de un derecho de propiedad sobre un inmueble (o de muchos) en el archipiélago canario como recuerda el TEAC que ha afirmado en la resolución de 23 de marzo de 2021 (RG 1249/2020):

<<*En relación con las alegaciones formuladas por la reclamante cabe señalar que la elevada dimensión de los locales, la tipología de los inmuebles (naves industriales) y la trascendencia económica de los mismos no permiten concluir, como pretende la reclamante, la existencia de una carga mínima de trabajo puesto que no consta acreditado que dicha actividad vaya más allá del simple arrendamiento*>>

De este modo, lo relevante a efectos de dilucidar la existencia o no de una actividad económica es si las funciones desarrolladas permiten entender cumplida la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios y para las cuales se ordenen una serie de medios personales o materiales.

Así, la Administración realiza un análisis tanto de los medios personales y materiales a disposición de la entidad reclamante con el fin de evaluar si existe esa carga mínima de trabajo que suponga el desarrollo de una actividad económica en el archipiélago canario; utilizando todas las pruebas obtenidas como indicio que, finalmente, le permiten concluir esa ausencia de actividad económica. Así, el papel de la reclamante desde la cesión en arrendamiento en relación al hotel se limita a ser informado de los planes de mantenimiento de la arrendataria, autorizar cambios

en la estructura o distribución de los edificios e instalaciones fijas, sufragar los cambios que fueran necesarios en la estructura a resultas de cambios en la normativa, realizar la sustitución de los elementos del hotel si tuvieran defectos ocultos, aprobar los planes de inversión que realice la arrendataria y, finalmente, autorizar a subarrendar espacios del hotel.

En base a ello para el TEAC resulta probado que la entidad reclamante a resultas de tal contrato tiene unas funciones muy reducidas que, más bien, buscan garantizar que el hotel se mantenga estructurado y distribuido conforme a su voluntad, pero sin que realmente supongan la dinamización de la economía que asiste a toda actividad económica. Esta ausencia de gestiones realizadas para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en concreto de un servicio hotelero, se ve confirmada por la inexistencia de personal que realice esas funciones. El TEAC comparte con el interesado que no es exigible que se tenga al menos una persona empleada con contrato laboral a jornada completa para que se aprecie, en los casos de arrendamiento de industria, la existencia de actividad económica. Ahora bien, ello no precluye para que sea utilizado como indicio a estos efectos. Ello debe ponerse igualmente en relación con
el hecho de que el régimen favorable establecido para las inversiones en Canarias busca dinamizar el empleo y la competitividad del archipiélago, constando así de modo expreso en reiteradas ocasiones en la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994. Y en el caso analizado la propiedad del reclamante de un complejo hotelero en Canarias no ha redundado en beneficios económicos y sociales en el archipiélago.

También debe hacerse mención al hecho de que la renta que se cobra del arrendatario está predeterminada en el contrato inicialmente firmado, previéndose su actualización al alza y en los posibles años de prórroga en función del Índice de Precios de Consumo. De este modo, no se fija el precio del arrendamiento de industria en función de la mayor o menor actividad hotelera que desempeñe el arrendatario o los ingresos o beneficios obtenidos a raíz de tal actividad; circunstancia que el Tribunal Supremo ha utilizado también como indicio (STS de 13 de abril de 2012, recurso 1155/2009 y STS 26 de junio de 2012, recurso 3073/2009) en un caso como el presente, para fundar la inexistencia de actividad económica.

Comentario:

Reseñamos esta resolución en el apartado destinado a la DIC, pero vemos que también analiza el mismo asunto para la RIC, por cuanto se infiere que la misma inversión se destinó a ambos incentivos.

Ya sabíamos que el ámbito de la RIC el arrendamiento de industria no viene siendo válido ni para generar beneficios aptos para dotar la reserva, ni para que los bienes afectos a la misma sirvan para su materialización, al no considerarse, en términos generales, que suponga el desarrollo de una auténtica actividad económica.

Por el mismo motivo, en la resolución que ahora nos ocupa los elementos patrimoniales cedidos en arrendamiento de industria no generan el derecho a aplicar la DAF.

A diferencia de lo que sucede para el arrendamiento de inmuebles, cuando lo que se cede es una industria, un negocio, la utilización de persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para la gestión de la actividad no constituye un requisito objetivo imprescindible para otorgar sustancia económica a la actividad. No obstante, la presencia o no de persona empleada sí supondrá un indicio, un elemento de juicio, para valorar la naturaleza empresarial, como también lo hará la carga de trabajo que conlleva la actividad.

Uno de los datos principales que se venían utilizando para dilucidar si el arrendamiento de negocio constituía o no una actividad económica era la asunción de un riesgo empresarial. De esta manera, si el cedente tenía derecho a percibir una rentabilidad conforme a una regla financiera fija o predeterminada, habría que entender que faltarían uno de los elementos básicos característicos de la actividad empresarial.

Un aspecto que me parece particularmente reseñable de la resolución que ahora nos ocupa es que también alude a la finalidad propia del REF para ver si la actividad se acomoda a no los objetivos que persigue el régimen. De esta manera una actividad que no suponga la utilización de medios productivos, o lo haga muy residualmente, no debería ser incentivada en el marco del REF ya que este debe atender al progreso económico y social de Canarias traducido en creación de empleo y dinamización de la economía.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

DIC. DAF. Inversión en existencias que se reclasifican posteriormente como inmovilizado: no genera la DAF. Adicionalmente, tampoco se hubiera podido admitir por haberse realizado la inversión en un ejercicio prescrito.

- Reclamación nº 35- 00355-2022, de fecha 31 de mayo de 2023. Sala de Las Palmas. Reclamación Única Instancia General.

Una entidad realiza una promoción de viviendas, garajes y trasteros, destinados a la venta. La puesta a su disposición tuvo lugar con la recepción de las obras. Posteriormente, la entidad decide destinar tales inmuebles al arrendamiento, ejercicio en el cual entiende que se genera o nace la DAF.

La Inspección no acepta la generación y consiguiente aplicación de la deducción por dos motivos: uno, porque en el momento en que se acometió la inversión esta no era apta para generar la DAF, habida cuenta que se trataba de existencias; y, dos, porque la inversión se realizó en un ejercicio prescrito.

DIC. DAF. Obras en curso. La deducción se genera no con la entrada en funcionamiento sino con la puesta a disposición. Ha de admitirse, no obstante, la aplicación en el ejercicio de entrada en funcionamiento por el principio de regularización íntegra.

- Reclamación nº 35-02687-2022, de fecha 30 de noviembre de 2023. Sala de Las Palmas. Reclamación Única Instancia General.

La entidad realiza una serie de inversiones en una villa como existencias o construcciones en curso. En un momento dado, finaliza la construcción de dicha villa y destina la misma a su explotación turística (inmovilizado ya en funcionamiento).

El obligado tributario sostiene que la citada inversión es apta para la DAF generándose o naciendo el derecho a tal deducción en el momento de la entrada en funcionamiento.

La Inspección entiende que, conforme a la DA 12ª de la Ley 43/1995, la DAF se genera con la puesta a disposición, por lo que la deducción se fue generando conforme se incurría en los costes y se iba adquiriendo la propiedad de las obras en curso. Tales ejercicios ya estaban prescritos en el momento en que se desarrollaban las actuaciones inspectoras, por lo que no admite que tales ejercicios se generara una deducción, que quedara pendiente, y fuese aplicable en el período objeto de comprobación.

El TEARC, no obstante, entiende que sí ha de admitirse la aplicación de la DAF en el ejercicio objeto de inspección en aplicación del principio de regularización íntegra. En concreto, dice el Tribunal lo siguiente:

(…) no negándose la existencia de las correspondientes inversiones, que no generaron DIC en ejercicios previos, como requiere el acuerdo de liquidación (las existencias no pueden generar DIC. El inmovilizado en curso podría hacerlo, al entenderse que la puesta a disposición se va produciendo con las correspondientes certificaciones de obra), y siendo definitivamente activadas en 2016 como inmovilizado (ya no en curso), entrando en funcionamiento y afectándose a una actividad económica en ese mismo ejercicio, en opinión de esta Sala, teniendo en cuenta principios como el de regularización íntegra (la alternativa sería validar la generación de DIC desde 2012 a 2015), nos encontramos ante una adecuada declaración del incentivo fiscal de referencia.

Comentario:

Lo primero que hay que indicar es que, en apariencia, la Sala de Las Palmas parece mantener dos criterios distintos sobre la reclasificación de existencias como inmovilizado. En la nº 35- 00355-2022, de fecha 31 de mayo de 2023, entiende que no se genera la DIC dado que la inversión en existencias no se llevó a cabo en activos fijos y además tuvo en lugar en un ejercicio prescrito, mientras que en la nº 35-02687-2022, de fecha 30 de noviembre de 2023 sí parece admitir la aplicación de la deducción en aplicación del principio de regularización íntegra. (Además, esta resolución del TEAR acaso se aparta del criterio expresado por el TEAC recaída en reclamación 00-02506-2022, de 29 de mayo de 2023, que reseñamos en este mismo número, donde este último sienta que el principio de regularización íntegra encuentra su límite en la prescripción).

También podemos a añadir que en el nº 55 reseñamos la reclamación nº 35-00927-2018, de fecha 30 de septiembre de 2020, dictada en única instancia general, donde el Tribunal no consideró posible aplicar la DAF por la reclasificación como inmovilizado en el ejercicio en curso de existencias adquiridas en un ejercicio anterior prescrito

A mi juicio, este tipo de casos (reclasificación contable de existencias) debe tratarse con arreglo a la finalidad del incentivo. En este orden, al margen de los problemas que genera la prescripción, sabemos que la DAF pretende estimular la realización de inversiones productivas. Si alguien decide aplicar recursos para invertir en existencias (activo corriente) es evidente que no realiza la actividad que pretende fomentar el incentivo, de manera que este no debería surgir posteriormente si la inversión se destina a inmovilizado de una forma sobrevenida. Esto es así por la forma natural y esencial en que se desenvuelve el incentivo que, con la DA 12ª de la Ley 43/1995, nace y se agota con la puesta a disposición, a diferencia de la RIC, donde hay un plazo dentro del cual la inversión puede realizarse, afectase como inmovilizado al servicio de la actividad económica y entrar en funcionamiento efectivo a lo largo de actuaciones sucesivas.

Piénsese que la DAF estaría funcionando anómalamente si se diera pábulo a la reclasificación de existencias. Esta figura pretende estimular la aplicación de recursos para la realización de inversiones productivas y no desde luego, a la inversa, mutar el destino de determinadas inversiones ya acometidas para aprovechar una rentabilidad fiscal. A diferencia de en la RIC, no existe en la DAF ningún compromiso previo que condicione el ahorro tributario presente a cambio de una inversión productiva futura, sino que, como decimos, se quiere incentivar una decisión que se concreta en el momento de la aplicación de los recursos. De dar pábulo a este tipo de situaciones es evidente que se estarían beneficiando del incentivo conductas o decisiones que en modo alguno habría sido estimuladas por aquél.

DIC. DAF. Las deducciones no consignadas en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se acometió la inversión pueden aplicarse en los diez años posteriores.

- Reclamación nº 38-00402-2020, de fecha 31 de julio de 2023. Sala Desconcentrada en SC de Tenerife. Reclamación Única Instancia

La Sala de Tenerife vuelve dictar resolución entendiendo que los contribuyentes pueden hacer valer deducciones en un período de diez años, pese a que no la consignaran en la autoliquidación del ejercicio en que habría nacido la deducción.

Comentario personal:

El apartado 4 del artículo 106 de la LGT (norma a partir de 2011 recogida en el apartado 5), señalaba que *"en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales".* Con apoyo en este artículo, el TEAC, en resolución de recurso 00-06293-2017, de fecha 24 de septiembre de 2020, entendió que no cabía aplicar en ejercicios no prescritos deducciones generadas y no consignadas en la autoliquidación de ejercicios prescritos. (En el mismo sentido, varias resoluciones del TEARC, por todas, reclamación 35/04221/2010 y acumulada 35/04759/2010, de fecha 27 de junio de 2011; reclamación nº 35-01598-2017, de fecha 29 de noviembre de 2019. Sala de Las Palmas. En sentido contrario, parece, reclamación nº 35-03356-2016, de fecha 31 de julio de 2019, también de Las Palmas)

La DGT, en cambio, venía entendiendo lo contrario, señalando que los contribuyentes podían consignar las deducciones, como partidas pendientes y procedentes del ejercicio en el que se originaron, en las autoliquidaciones de cualquiera de los ejercicios posteriores dentro del plazo máximo para aplicar la deducción de que se tratase, incluso cuando hubieran prescrito los periodos impositivos en que se originaron.

Esta era la situación en la doctrina administrativa cuando la previsión del artículo 106 de la LGT desapareció a raíz de la reforma operada la ley 34/2015, con lo que (y sin haber sido resuelta del todo la situación anterior) de nuevo se planteaba cuál era el tratamiento correcto del tema a raíz de la nueva normativa.

En el número 55 de la Revista reseñábamos la reclamación nº 35-00927-2018, de fecha 30 de septiembre de 2020, resuelta por la Sala del TEARC en Las Palmas, referente a un procedimiento inspector iniciado **tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015.** En esta resolución la Sala de Las Palmas señaló que:

> *que la falta de declaración en plazo de dichas deducciones, así como la no solicitud de rectificación de las autoliquidaciones, no supone el incumplimiento de un requisito meramente formal, sino que el proceder del contribuyente nos sitúa ante un incumplimiento esencial o sustancial, el cual no puede ser salvado en la forma y manera pretendida por la reclamante. En este sentido, al no haberse rectificado en plazo las declaraciones de 2010 y 2011, no se interrumpió la prescripción con relación a dichos ejercicios, con las consecuencias que ello implica, por ejemplo, a efectos de comprobación de los datos en ellas consignados.*

No obstante, en el número 57 de la revista. también reseñábamos resolución recaída en reclamación nº 38-01859-2017, de fecha 13 de agosto de 2021, dictada en única instancia por el TEARC, pero en esta ocasión por la Sala Desconcentrada de SC de Tenerife, donde se llega una conclusión contraria a la anterior, conclusión esta además novedosa por cuanto aborda la cuestión de una forma que (salvo error) hasta entonces no se había planteado por ninguna otra instancia. Viene a remitirse la Sala de Tenerife a la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 para concluir que a raíz de la misma los contribuyentes disponen de un plazo de 10 años para acreditar el derecho a generar deducciones, sin que se les puede oponer la prescripción del plazo de cuatro años del derecho a liquidar o a rectificar autoliquidaciones respecto del ejercicio en que se acometió la inversión.

En ese mismo número 57 de la revista también mostramos nuestra opinión discrepante con el criterio expresado por la Sala de Tenerife. Decíamos así que las intenciones del Preámbulo de la Ley 34/2015 (que es cierto que podrían apuntar en su literalidad a lo que sienta la Sala del TEAR en Tenerife) no se plasmaron luego, sin embargo, en la ley positiva, por cuanto la norma finalmente reconoce la imprescriptibilidad del derecho a comprobar, salvo para los créditos tributarios, que se fija en diez años, mientras que no hace lo mismo con la posibilidad de rectificar las autoliquidaciones, ni tampoco del derecho a liquidar, que permanecen inalterados en su plazo de cuatro años. Añadíamos que la necesidad de consignación en la autoliquidación que antes de contenía en el art 106 LGT ahora está recogida —si bien no de un modo no tan explícito, es verdad— en el art. 66 bis LGT. Continuábamos diciendo que invocar en un ejercicio no prescrito una deducción no reconocida como tal en el ejercicio de origen ya prescrito excedería de lo que es la comprobación de un crédito fiscal, puesto que, en puridad, sería equivalente a dictar una liquidación respecto al periodo en que se originó, actividad prohibida una vez transcurrido el plazo a que se refiere el artículo 66 de la LGT. Tanto la Administración como el obligado tributario dispusieron de un plazo de 4 años para dictar una liquidación, presentar una autoliquidación o instar la rectificación de la ya presentada, por lo que permitir que se reconozca a posteriori el derecho a una deducción sería contrario a lo dispuesto en el artículo 66 de la LGT; del mismo modo que la Administración no puede exigir una deuda, el contribuyente no puede pretender un mayor crédito. Y finalizábamos diciendo que tampoco pueden llegarse a resultados inconsistentes; el art. 26 de la LIS exige expresamente que las BINs objeto de compensación hayan sido objeto de autoliquidación, lo que no cohonesta bien con que no suceda lo mismo con el otro crédito tributario consistente en las deducciones pendientes.

En cualquier caso, creíamos (y seguimos creyendo) que la interpretación de "los diez años" podía entenderse superada, por cuanto la propia DGT ha cambiado su criterio en consultas V1510-22 y V1511-22**,** señalando que no se podrá rectificar una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de un período impositivo no prescrito para reconocer en ella, ex

novo, deducciones no incluidas en la autoliquidación de un período impositivo prescrito en el que debieron incluirse por haberse generado en el mismo. Esto es así por cuanto el instituto de la prescripción no puede vulnerarse haciendo aflorar deducciones correspondientes a periodos prescritos, que es tanto como liquidar tales períodos. Ha de tenerse en cuenta que la DGT se basa en el Tribunal Económico-Administrativo Central en dos Resoluciones de 23 de marzo de 2022 (números 00-514-2020 RG y 00-4379-2018) que entienden aplicable a la deducción por doble imposición internacional la doctrina sentada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021 (recurso 1118/2020), que se refiere a bases imponibles negativas. Era de esperar, pues, que el TEARC, Sala de Tenerife, siguiera este criterio del TEAC. Sin embargo, en la resolución que ahora reseñamos, recaída en reclamación **38-00402-2020, de 31 de julio de 2023**, la Sala de Tenerife ha vuelto dictar resolución entendiendo que los contribuyentes pueden hacer valer deducciones en un período de diez años pese a que no la consignaran en la autoliquidación del ejercicio en que habría nacido la deducción.

Con todo, nos remitimos a las resoluciones del TEAC antes reseñadas, donde se expone que la situación de la doctrina, al menos al día de la fecha, con vaivenes, pero parece proclive a entender que el nacimiento (la generación de la deducción) debe hacerse constar en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se produce el hecho que sustenta la misma, de manera que, si en el momento en que se inicia el procedimiento administrativo, está prescrito (el derecho a liquidar o presentar rectificación de autoliquidación) de tal ejercicio (de generación), ya no puede hacerle valer luego tal pretensión. Recordemos que el TEAC en reclamación 00-02506-2022, de 29 de mayo de 2023 ha entendido que el principio de regularización íntegra encuentra su límite en la prescripción.

ZONA ESPECIAL CANARIAS

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

ZEC. Preexistencia de la actividad en el grupo mercantil. Se exige creación neta de empleo a nivel de grupo.

- Recurso 00-08032-2021, de fecha 25 de septiembre de 2023. Recurso de alzada interpuesto por el interesado.

Entidad dedicada a la logística inscrita en el ROZEC.

La regularización de la Inspección se basa en la comprobación de los requisitos o condicionantes exigidos para tributar al amparo del régimen ZEC

conforme a la Ley 19/1994. Entiende la inspección que el interesado continúa las actividades económicas desarrolladas con anterioridad por otras entidades del grupo mercantil al que pertenece, y por ello, su actividad ya se venía realizando bajo otra denominación anterior (preexistencia de la actividad). Esta circunstancia determina que el interesado no cumple el requisito mínimo de creación neta de empleo previsto en el artículo 31.3.e) de la Ley 19/1994, por cuanto, dentro de plazo que marca la norma, solo había contratado a un trabajador/a que no estuviera empleado/a con anterioridad en las entidades del grupo mercantil.

El interesado se opone a la consideración de la actividad como preexistente y también a la fórmula de cálculo de la creación de empleo.

Entiende el interesado que el interesado que ninguna de las sociedades del grupo desarrolló de forma nítida, estructurada y organizada la actividad de logística. Así manifiesta que, aunque se utilicen medios que ya se encontraban en el grupo, estos estaban dispersos por todas las empresas, sin que existiese una actividad estructurada bajo una misma dirección y empresa o una unidad productiva dotada de la suficiente organización como para llegar a constituir una actividad económica con autonomía propia.

Igualmente, el recurrente considera que no es correcta la fórmula de cálculo de la creación de empleo en términos netos a nivel de grupo, porque debe considerarse exclusivamente el personal vinculado a las actividades de la zona ZEC.

El TEAC no admite estos alegatos, declarando que la actividad económica de "logística" era ejercida con anterioridad en otra entidad del mismo grupo y por lo tanto se incumplen los requisitos previstos para el aprovechamiento de los beneficios fiscales de la ZEC.

Comentario:

Esta resolución del TEAC se dicta en recurso de alzada interpuesto por el interesado contra resolución dictada en primera instancia por el TEAR en reclamación 35/00245/2021, de 31 de agosto de 2021, la cual (salvo error u omisión) no fue reseñada en esta sección.

No obstante, en el nº 51 de la Revista sí reseñamos la resolución del TEARC nº 35-00432-2016, de fecha de fecha 29 de mayo de 2019, que planteaba una cuestión parecida: la segregación de un departamento interno de una empresa mediante la constitución de una nueva sociedad que se inserta en la ZEC. El TEAR no consideró correcto tal forma de actuar y calificó la actividad como preexistente. Esta resolución del TEAR fue recurrida en alzada por el interesado. **Y este recurso ha sido desestimado por el TEAC (00-04224-2019, de 26 de mayo de 2021), confirmando la liquidación administrativa.** (Salvo error, esta resolución del TEAC no fue reseñada en esta sección)**. (También en el mismo sentido podríamos citar al TEAC en recurso 00-02573-2019, de 23 de marzo de 2021, que tampoco parece que fuera reseñada).**

Como vemos, en ambos casos se plantea ante el TEAC una cuestión bastante relevante para la ZEC: la desagregación de una actividad no autorizable en distintas subramas algunas de ellas autorizables para la ZEC, residenciándolos en una sociedad que se inscribe en el ROEZEC.

En el caso analizado en la resolución del TEAC que ahora reseñamos (**recurso 00-08032-2021, de fecha 25 de septiembre de 2023**) la liquidación administrativa parte de considerar la preexistencia de la actividad y luego se centra en un único aspecto: la exigencia de creación neta de empleo a nivel del grupo mercantil. Y, como hemos visto, el TEAC comparte de la tesis de la Inspección. En este sentido, no acoge los argumentos del recurrente acerca de que, aunque todos los medios personales y materiales dedicados a la logística ya existían en el seno del grupo, lo hacían de una manera dispersa y no organizada, de manera que no podría hablarse en puridad de una preexistencia de la actividad logística. Como tampoco acoge la pretensión del recurrente acerca de que para el cálculo de la creación neta de empleo haya que acudir solo aquel personal que antes se dedicaba a esa logística dispersa dentro del grupo.

Por otro lado, en el caso al que se refería la resolución del TEAC antes citada y que no fue reseñada en su día (**recurso 00-04224-2019, de 26 de mayo de 2021**), se trataba de una sociedad dedicada al comercio al por menor de muebles (actividad no autorizable) que en un momento dado constituye una nueva sociedad en la ZEC para dedicarse a "almacenamiento, decoración y atención al público", obteniendo la autorización del Consorcio para la inscripción. A pesar de que la actividad se ajusta a las NACE que figuraban en la solicitud, el TEAC confirma la regularización administrativa. El Tribunal Central vuelve a reiterar que la comprobación formal del Consorcio no impide la comprobación material por parte de la AEAT y comparte las conclusiones de la Inspección en orden a que no cabe insertar en la ZEC lo que de facto es un mero departamento interno de una empresa.

Como decimos, este tipo de supuestos pueden tener bastante relevancia, por lo que conviene tener claro cuál debe ser la postura a seguir ante la segregación de parte del ciclo de una actividad para insertarlo en la ZEC.

Las dos resoluciones que ahora cito resultan, en consecuencia, muy interesantes en cuanto que de ellas se podrían extraer las siguientes conclusiones.

1. No cabe insertar en la ZEC una sociedad que, de facto, actué como un mero departamento interno de una empresa. Es decir, residenciar en una sociedad ZEC medios que sirven a un ciclo mercantil más amplio sin que los mismos actúen con una suficiente autonomía de gestión.

   Esta conclusión sería predicable para las sucursales, por cuanto su sede de dirección debe estar en la ZEC lo que significa que deben contar con cierta autonomía.

2. Puestos en el escenario que de la sociedad que se inserte en la ZEC sí opere con autonomía de gestión, pero sirviendo o atendiendo a una fase concreta de un ciclo mercantil más amplio que anteriormente se venía desarrollando fuera de la ZEC, habrá preexistencia de la actividad y exigencia de creación neta de empleo con independencia de que tal fase estuviera o no anteriormente estructurada u organizada de alguna forma. Es decir, en supuesto de un grupo mercantil o conjunto de entidades vinculadas, habrá preexistencia con independencia de que la susodicha fase o actividad parcial fuese desarrollada por una concreta sociedad del grupo o que se atendiera a la misma por el conjunto indiferenciadamente.

   En principio, no cabría apreciar impedimento a que el ciclo de una actividad autorizable (y subrayamos lo de autorizable), ya se desarrollen algunas fases del mismo dentro o fuera de Canarias, desgaje una fase concreta para insertarla en la ZEC, siempre que se cumplan las exigencias que sienta la ley para el caso de preexistencia de la actividad, debiendo computarse, en particular, la creación neta de empleo en términos de las personas empleadas para el ciclo mercantil completo y no solo a las que antes dedicaban a la fase desagregada. Asimismo, deberá aplicarse la valoración a valor de mercado de las operaciones entre partes vinculadas para que solo tribute en la ZEC la parte de la base imponible realmente generada en su ámbito.

3. Y, por último, deberá satisfacerse en todo caso la finalidad del REF de contribuir al progreso económico y social de Canarias que, en el caso particular de la ZEC, se concreta principalmente en la diversificación de la economía canaria, lo cual nos remite adicionalmente a los supuestos de actividades no autorizables que desgajan una fase del ciclo que por sí misma sí sería autorizable. Asimismo, debería distinguirse sí dicho ciclo único no autorizable se venía desarrollando dentro de Canarias o no.

Me voy a detener en este último punto, por cuanto creo que merece la pena analizar, preguntarse, si es admisible que quepan, y en su caso de qué modo, dentro del paraguas de la ZEC las desagregaciones de las fases de actividad de un ciclo mercantil único, lo que es frecuente en el caso de entidades vinculadas o de entidades que cuentan con EP en distintos territorios, en el caso de que dicho ciclo único corresponda a una actividad no autorizable.

En este orden, por un lado, sabemos que pueden insertarse en la ZEC actividades de que no cierran el ciclo mercantil. El art. 44 de la Ley 19/1994 es expresivo de ello al contemplar la posibilidad de operaciones entre sucursales y casas centrales. Ahora bien, igualmente sabemos que, por otro lado, una de las finalidades de la ZEC (en realidad, la principal) es la contribución al progreso económico y social de Canarias ayudando a la diversificación de la economía. Por ello únicamente son autorizables las actividades que figuran en el Anexo de la Ley 19/1994 y que son aquellas que no están ya más que suficientemente implantadas en Canarias.

No parece tener fácil encaje dentro de esta finalidad que una entidad que se dedica a una actividad no autorizable desgaje una fase de su ciclo mercantil único, fase parcial que sí responda al NACE del Anexo de actividades autorizables, para insertarla en la ZEC. Es cierto que con la aplicación de las normas de operaciones vinculadas y la correcta valoración a mercado se garantizará que solo tribute al tipo reducido la parte de la base imponible que corresponda a la entidad inscrita en la ZEC, pero entendemos que con esto no basta o, mejor dicho, que no basta en todos los supuestos. Podría ser suficiente, en su caso, como antes dijimos si el ciclo único preexistente se venía desarrollando fuera de Canarias y se decide localizar una fase en el archipiélago, pero no si tal ciclo único discurre en Canarias, por cuanto con ello se lograría disminuir la tributación de parte de la base total generada sin contribuir en realidad a la diversificación de la economía canaria.

En el caso de que, al presentar la solicitud de autorización, no se hubiera informado expresamente en la Memoria de que se pretende insertar en la ZEC una fase de un ciclo único que se desarrolla en Canarias, parece claro que se habría privado al Consorcio de la información suficiente para tomar su decisión con suficiente conocimiento de causa, por lo que de algún modo se estaría vulnerando el contenido vinculante que debió figurar en la Memoria, lo que supondría el incumplimiento de un requisito de inserción. Vulnera igual quien hace algo de distinto a lo informado que quien oculta las condiciones reales de lo que pretende hacer.

La contribución al progreso económico y social de Canarias es objeto de valoración (se supone con que con cierta discrecionalidad técnica) por parte del Consorcio de la ZEC en el momento de otorgar la autorización. Así pues, podemos ponernos en la hipótesis de que sí se hubiera informado al Consorcio con todo detalle en la Memoria de que se pretende insertar en la ZEC una fase de un ciclo de una actividad suficientemente implantada (es decir, no autorizable) que se venía desarrollando en Canarias y que aun así (aunque se nos antoja difícil) el Consorcio

otorgue la autorización. En estas condiciones ¿puede la AEAT negar la aplicación del incentivo por no diversificarse la economía canaria? A este respecto diremos que, entre otras, en el nº 60 de la Revista reseñamos la reclamación nº 35-01560-2022, de fecha 28 de febrero de 2023, dictada por la Sala de Las Palmas en única instancia, donde el Tribunal declaró que, con independencia de las funciones del Consorcio, el control del sistema tributario estatal corresponde a la AEAT, por lo que viene a reconocer que la AEAT puede valorar si la actividad de la sociedad contribuye suficientemente al desarrollo de Canarias.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL SISTEMA TRIBUTARIO CANARIO

(agosto 2023 – febrero 2024)

DIEGO LÓPEZ TEJERA

Del Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias, Escala de Administradores Tributarios.

LEY GENERAL TRIBUTARIA

CARGA DE LA PRUEBA: DOCTRINA JURISPRUDENCIAL. EL ONUS PROBANDI NO POSEE MÁS ALCANCE QUE DETERMINAR LAS CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE PRUEBA, AL MARGEN DE QUE EL PRINCIPIO DE LA BUENA FE EN LA VERTIENTE PROCESAL PUEDE MATIZAR, INTENSIFICAR O ALTERAR LA REGLA GENERAL SOBRE DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN VIRTUD DEL PRINCIPIO DE FACILIDAD PROBATORIA (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 19.10.2023, RECURSO Nº. 633/2022, PONENTE: FRANCISCO JOSÉ GÓMEZ CÁCERES)

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA, DECLARACIÓN DE LA MISMA POR EL ART. 42.2 LGT POR LA ADMINISTRACIÓN AUTONÓMICA RESPECTO DE DOS IMPUESTOS, SIENDO ASÍ QUE SOBRE UNO DE ELLOS NO OSTENTA COMPETENCIAS ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS. EL ÓRGANO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO AUTONÓMICO ES COMPETENTE PARA REVISAR EN SU INTEGRIDAD DICHA DECLARACIÓN POR LAS LIMITACIONES QUE AQUEL PRECEPTO IMPONE RESPECTO DEL OBJETO DE LA IMPUGNACIÓN (TS, SENTENCIA 18.12.23, RECURSO Nº. 42426/2022; PONENTE: MARÍA DE LA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE).

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. CUESTIONAMIENTO EN VÍA DE RECURSO DE LA SANCIÓN TRIBUTARIA DE LA LIQUIDACIÓN DICTADA EN EL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA Y QUE DEVINO FIRME: IMPROCEDENCIA (TS, SENTENCIA 20.11.23, RECURSO Nº. 1512/2022; PONENTE: ISAAC MERINO JARA).

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO. RECTIFICACIÓN DE BASE IMPONIBLE: PROCEDENTE EN EL CASO DE CUOTAS INCOBRABLES DE UN DEUDOR CONCURSADO EN

PROCEDIMIENTOS DE INSOLVENCIA DECLARADOS EN OTRO ESTADO DE LA UE, EVITANDO UN TRATO DIFERENTE A UNA EMPRESA EN FUNCIÓN DE QUE EL LUGAR DE ESTABLECIMIENTO RADIQUE EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IVA O DEL IGIC (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 30.11.23, RECURSO Nº. 284/2021, PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

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

ZEC: INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE QUE LAS ENTIDADES ZEC TENGAN EL DOMICILIO SOCIAL Y LA SEDE DE DIRECCIÓN EFECTIVA EN CANARIAS, SIN QUE BASTE UN CUMPLIMIENTO MERAMENTE FORMAL Y SIN QUE SE PLANTEE SIQUIERA LA APLICACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE NINGUNA CLÁUSULA ANTIABUSO (AN, SENTENCIA 29.11.2023, RECURSO Nº. 428/2020; PONENTE: MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA).

RIC: SE PLANTEA SI A EFECTOS DE LA MATERIALIZACIÓN DE LAS DOTACIONES SON VÁLIDAS LAS INVERSIONES EN BIENES CEDIDOS A UNA COMUNIDAD DE BIENES Y PUEDE CONSIDERARSE QUE LOS BENEFICIOS PROCEDEN DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA DESARROLLADA POR EL COMUNERO. NO EXISTE INCONVENIENTE LEGAL CUANDO EL COMUNERO NO ES UN COMUNERO EXCLUSIVAMENTE CAPITALISTA QUE SE LIMITA A APORTAR LOS INMUEBLES Y PERMANECE AJENO A LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO; SIN PERJUICIO DE QUE, EN ESTE CASO, NO SE CUMPLE CON UNO DE CUATRO LOS DESTINOS CUALIFICADOS QUE EXIGE EL ART. 27 DE LA LEY DEL REF RESPECTO A LOS BIENES CEDIDOS EN ARRENDAMIENTO (TS, SENTENCIA 26.02.24, RECURSO Nº. 6089/2022; PONENTE: ISAAC MERINO JARA).

RIC: INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO DE DETERMINAR SI AL CONTRIBUYENTE QUE PRETENDE APLICARLA EN EL IRPF LE RESULTA EXIGIBLE EL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN CANARIAS DURANTE LA FASE DE MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN CUANDO ESTA CONSISTE EN LA SUSCRIPCIÓN DE DEUDA PÚBLICA CANARIA Y LA IMPOSIBILIDAD DE EJERCER DICHA ACTIVIDAD ES LA JUBILACIÓN DE AQUÉL (TS, AUTO 13.12.23, RECURSO Nº. 2870/2023; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS).

TRIBUTOS CEDIDOS A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. DETERMINACIÓN DE LA NORMATIVA APLICABLE CUANDO EL HEREDERO ADQUIERE LA PLENA PROPIEDAD DEL BIEN POR LA EXTINCIÓN DEL DERECHO DE

USUFRUCTO QUE LIMITABA EL DOMINIO: RESULTA APLICABLE LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE EN EL MOMENTO DEL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE, ESTO ES, EN EL MOMENTO DE LA DESMEMBRACIÓN DE LA TITULARIDAD DOMINICAL, PUES EXISTE UN SOLO HECHO IMPONIBLE Y UN SOLO DEVENGO SIN PERJUICIO DE QUE LA EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO RESPECTO DEL USUFRUCTO QUEDE DIFERIDA HASTA LA EXTINCIÓN DEL MISMO Y LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO (TS, SENTENCIA 16.02.24, RECURSO Nº. 8674/2022; PONENTE: JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ).

LEY GENERAL TRIBUTARIA

CARGA DE LA PRUEBA: DOCTRINA JURISPRUDENCIAL. EL ONUS PROBANDI NO POSEE MÁS ALCANCE QUE DETERMINAR LAS CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE PRUEBA, AL MARGEN DE QUE EL PRINCIPIO DE LA BUENA FE EN LA VERTIENTE PROCESAL PUEDE MATIZAR, INTENSIFICAR O ALTERAR LA REGLA GENERAL SOBRE DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN VIRTUD DEL PRINCIPIO DE FACILIDAD PROBATORIA (TSJC, SALA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA, SENTENCIA 19.10.2023, RECURSO Nº. 633/2022, PONENTE: FRANCISCO JOSÉ GÓMEZ CÁCERES)

FJ 5º.- Delimitados ya los términos en que ha quedado conformado el debate, para determinar qué solución es la apropiada al caso comenzaremos recordando la doctrina jurisprudencial que, sobre la carga de la prueba en supuestos como el litigioso, tiene establecida el TS, sirviendo a tal fin como exponente la STS de 29 de enero de 2020 (y las que en ella se citan), en la que puede leerse:

"CUARTO.- Una constante jurisprudencia pone de manifiesto [que] el *onus probandi* no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como *"el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".*

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de *ius cogens*, indisponible para las partes.

Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que *"el principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..."* o que "*el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba.".*

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce -art. 105 LGT- en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo".

Declaraciones a las que se remiten, entre otras muchas, posteriores, las SSTS de 18 de mayo de 2020, recurso 4002/2018, 13 de octubre de 2022, recurso 2151/2021 y 17 de octubre de 2022, recurso 3521/2021.

De forma más concreta, la jurisprudencia tiene declarado que corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad (STS de 8 de marzo de 2012, recurso 3780/2008).

La STS de 22 de mayo de 2015 -finalizamos con este párrafo la reproducción de los aspectos más relevantes, en lo que al *onus probandi* concierne- de la STS de 29 de enero de 2020 en cita que "en virtud del régimen de la carga de la prueba del citado artículo 105 de la Ley General Tributaria, corresponde a quien pretende la

deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos, pues según el indicado precepto "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el actual artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -antiguo artículo 1214 del Código Civil -, que determina a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos.".

FJ 6º.- Nos detenemos brevemente aquí otra vez para dejar expresa constancia de que, en efecto, compartimos con la recurrente que el nacimiento y disfrute de un determinado incentivo tributario no puede verse arrumbado por, exclusivamente, el incumplimiento de un requisito de naturaleza estrictamente adjetiva, condición que, como se ha visto, atribuye la recurrente a lo que denomina "simple error de transcripción".

Ciertamente, de ordinario, las obligaciones formales no actúan como factores conformadores en el nacimiento del derecho a disfrutar del beneficio tributario, y es que, a fin de cuentas, esos deberes no constituyen verdaderos elementos consustanciales al disfrute del beneficio fiscal, de modo que, como regla general, el incumplimiento o cumplimiento tardío de aquellos no pasan de ser meros defectos subsanables en un momento posterior. Recuérdese que las prestaciones formales son meramente auxiliares o instrumentales del deber de contribuir, posibilitando una más ágil y eficaz gestión del tributo, pero sin influir en la configuración de su cuantía, por lo que, en justa reciprocidad, cabría postular idéntica naturaleza cuando su finalidad se dirige a aplicar un determinado beneficio tributario.

Por otro lado, tampoco podemos olvidar el tenor literal del art.108.4 LGT, según el cual *"los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario*".

Guardan relación con esta norma las denominadas presunciones *homini* y las máximas de experiencia.

Con ocasión de la valoración de la prueba, es frecuente emplear la presunción *homini* como técnica de desplazamiento de la carga en aquellas situaciones en las que la demostración de un hecho presenta dificultades.

A estas presunciones se refiere el artículo 108.2 LGT cuando se refiere a las presunciones no establecidas por las normas.

A través del mecanismo de la presunción *homini* se alivia la investigación de la Administración, desplazando o invirtiendo la carga hacia el contribuyente. La presunción se concreta mediante la identificación de los elementos que la definen: El hecho base, la relación de causalidad sustentada en un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano y el hecho consecuencia o inferido.

Y un elemento sumamente importante a la hora de valorar la presunción *homini* es la máxima de experiencia, que sirve para potenciar la inferencia del hecho base al hecho consecuencia.

Se trata, en fin, de una suerte de juicio de contenido general, desligado de los hechos concretos que se juzgan en el proceso, procedente de la experiencia, pero independiente de los casos particulares de cuya observación se ha inducido y que pretende tener validez para otros nuevos. Y, siendo conscientes de que lo que sigue deja entrever el resultado del litigio, vienen al caso las precedentes reflexiones porque si, tal y como proclama la dirección letrada de la actora, las Cuentas fueron aprobadas por la Junta el 30 de junio de 2021, y a tenor de lo prevenido en el art. 279.1 de la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, los administradores sociales disponen de un plazo máximo de 1 mes para depositar las Cuentas en el Registro Mercantil... ¿cómo explica la actora que, habiéndose detectado "el error de transcripción" en octubre de 2021 -eso es lo que dice-, el depósito de las Cuentas no se realizara de inmediato (en unos días o una semana, a lo sumo) sin siquiera agotar ese plazo de un mes legalmente establecido?

FJ 7º.- Encaramos ya, sin más digresión, la resolución del presente recurso jurisdiccional. Veamos.

El examen del expediente y la atenta lectura de lo actuado en el proceso permiten extraer las siguientes incontrovertibles -en nuestra opinión- conclusiones:

i) No existe ninguna prueba, por endeble que pudiese ser, de que la Junta General se celebrase el 30 de junio de 2021, lo que explica que en la autoliquidación presentada temporáneamente no se mencionara la dotación a reservas para inversiones en canarias que refiere la actora.
ii) Por el contrario, a tenor de la certificación expedida por el administrador, ha de considerarse que fue en la fecha de su legitimación -20 de enero de 2022- cuando se acordó la dotación en cuestión.
iii) A tenor de lo prevenido en el art. 1227 del Código Civil, el informe del auditor, en cuanto documento privado, carece de virtualidad para acreditar que el acuerdo de distribución de resultados del ejercicio fue aprobado en junio de 2021.
iv) En consecuencia, de conformidad con lo ordenado en el artículo 27 de la Ley 19/1994, no puede considerarse válida la dotación a la RIC que se dice efectuada en 2021 para su aplicación al periodo impositivo anterior, lo que determina la improcedencia de la solicitud certeramente rechazada por la AEAT y brillantemente tratada, tanto por el TEAR como por la Sra. Abogada del Estado, cuyas consideraciones -las de ambos- esta Sala hace explícitamente suyas.

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA, DECLARACIÓN DE LA MISMA POR EL ART. 42.2 LGT POR LA ADMINISTRACIÓN AUTONÓMICA RESPECTO DE DOS IMPUESTOS, SIENDO ASÍ QUE SOBRE UNO DE ELLOS NO OSTENTA COMPETENCIAS ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS. EL ÓRGANO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO AUTONÓMICO ES COMPETENTE PARA REVISAR EN SU INTEGRIDAD DICHA DECLARACIÓN POR LAS LIMITACIONES QUE AQUEL PRECEPTO IMPONE RESPECTO DEL OBJETO DE LA IMPUGNACIÓN (TS, SENTENCIA 18.12.23, RECURSO Nº. 42426/2022; PONENTE: MARÍA DE LA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE).

AH 3º.- Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 18 de enero de 2023, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia son las siguientes:

"[...] En aquellos supuestos en los que la Administración tributaria de una Comunidad Autónoma de régimen común pretenda declarar responsable tributario a una persona o entidad respecto de diversas deudas del deudor principal sobre las que la

Administración autonómica ostenta competencia recaudatoria, pero respecto de algunos conceptos tributarios dicha Comunidad Autónoma no ha asumido competencias en materia de revisión de actos en vía administrativa (artículos 20.2 de la LOFCA y 59 de la Ley 22/2009):

1.- *Determinar si la declaración de responsabilidad debe realizarse en actos administrativos separados al objeto de poder ser impugnados, cada uno, en vía económico-administrativa ante el órgano económico-administrativo competente o si, por el contrario, es posible dictar un único acto que agrupe todos los conceptos cuya responsabilidad se declara.*

2.- *En el caso de que sea posible dictar un único acto, determinar si el responsable tributario está obligado a interponer dos reclamaciones económico-administrativas de forma previa a someter ante el órgano judicial todos los motivos de impugnación: una reclamación ante el órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma -respecto de los conceptos sobre los que sí tiene competencia de revisión- y otra ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional correspondiente -respecto de los conceptos sobre los que no ha asumido la competencia de revisión-.*

3.- *En caso de respuesta afirmativa a la anterior cuestión, clarificar si la interposición de las reclamaciones económico-administrativas debe realizarse de manera simultánea o de modo secuencial tras la notificación de la resolución del primer órgano económico-administrativo declarando su incompetencia material parcial, todo ello en atención al cómputo del plazo de un mes, regulado en el artículo 235.1 de la LGT, para la interposición de las reclamaciones.*

Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 213, 229 y 235 de la Ley General Tributaria en relación con los artículos 24 y 106 de la Constitución española, los artículos 19 y 20 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y el artículo 59 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.".

(…)

FJ 3º.- Criterio de la Sala. Alcance de las facultades impugnatorias del responsable solidario. Distinción entre el primer y segundo párrafo del artículo 174.5 LGT.

1. En el presente caso, no resulta controvertido, de un lado, la competencia de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación de la Agencia Tributaria de Canarias para declarar la responsabilidad tributaria, y de otro, que la Administración tributaria de Canarias procedió a declarar responsable tributario solidario, al amparo del artículo 42.2.a) LGT, a la sociedad hoy recurrente, VSLU, en relación con diversas deudas del deudor principal -ISL-, por un importe total de 108.324,00 euros, que agrupaban conceptos tributarios diferentes, esto es, Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y sanción e intereses derivadas del ITPAJD, modalidad AJD, interponiéndose reclamación económico-administrativa que fue tramitada ante la Junta Económico-Administrativa de Canarias, que declaró su incompetencia material para revisar las deudas correspondientes a AJD.

2. Dada la confusión que se ha generado en este asunto sobre la competencia de la Junta Económico-Administrativa de Canarias para revisar en su totalidad el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria de la hoy recurrente, procede, con carácter previo a cualquier otra consideración, distinguir los supuestos de responsabilidad solidaria de los artículos 42.1 y 42.2 de la LGT, siguiendo las reflexiones realizadas por esta Sala en su sentencia núm. 673/2021, de 12 de mayo de 2021, rec. casación 62/2020, en la que se declara:

"[...] A grosso modo, cabe diferenciar la responsabilidad solidaria contemplada en el art. 42.1 de la LGT, conectada de manera directa e inmediatamente a la obligación tributaria y al deudor principal; de la responsabilidad solidaria del art. 42.2 de la LGT, desconectada de aquella, vinculada a una responsabilidad patrimonial y en garantía de que los bienes del obligado responderán de las deudas tributarias. No cabe, pues, confundir ambos tipos de responsabilidad solidaria que responden a distintos

presupuestos y finalidades, ni cabe trasladar, sin más, las reglas y exigencias aplicables a una u otra de forma indistinta e indiscriminada, como pretende hacer la parte recurrente. Distinción que la jurisprudencia ha venido realizando y que encuentra buen reflejo en las sentencias que a continuación referimos.

Nítidamente aparece dicha distinción en la Sentencia de 10 de julio de 2019, rec. cas. 4540/2017, que examina ambos tipos de responsabilidad solidaria, centrándose en el análisis de la prevista en el art. 42.2. Dice así la Sentencia:

"Esta conclusión se confirma por el examen del precedente del art. 42.2 LGT. Estos supuestos de responsabilidad solidaria por obstaculizar la acción recaudatoria de la Administración fueron introducidos por la Ley 25/1995, como nuevo apartado 5 del art. 131 de la derogada Ley 230/1963, General Tributaria, donde se describen anudados a la acción de embargo de los órganos de recaudación".

La Sentencia claramente diferencia ambos tipos de responsabilidad solidaria:

"... si se lee detenidamente el art. 42.2 LGT 58/2003, se comprueba que el peculiar fundamento de esta forma de responsabilidad solidaria, no está vinculado directa e inmediatamente al "deudor principal" y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio. De ahí que el alcance de su responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el "deudor principal" sino por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad en los supuestos del art. 42.2 LGT.

No nos hallamos ante la figura de un responsable a quien la ley sitúa junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda por éste impagada en la forma que se posiciona el responsable en el art. 41.1 LGT, sino ante un responsable que la ley califica como tal por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, por lo tanto, con independencia de quién sea el "deudor principal" y del total importe de la deuda que deja de pagar.

De ahí, por ello, que el art. 42.2 LGT evite en todo momento situar a estos responsables solidarios "junto al deudor principal" posicionándolos, siempre, por su relación con los bienes susceptibles de embargo "del obligado al pago", ya sea éste un "deudor principal" del art. 35.2 LGT, ya, como en este caso, un responsable

subsidiario. Es decir, el referente de estos responsables no son los "deudores principales" sino los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que describe el art. 42.2.a LGT.

Se trata, por así describirlo, de supuestos de responsabilidad solidaria que la ley configura, no para situarlos exclusivamente junto al deudor principal y por razón directa e inmediata de su posición como obligado al pago primero y esencial, sino por hechos que afectan a la integridad de la garantía patrimonial de cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, sea o no deudor principal, siempre que se cumpla el presupuesto de hecho en cada caso determinado por la ley, lo que en este caso ni tan siquiera se cuestiona".

El fundamento de ambos tipos de responsabilidad solidaria es bien distinto; recordemos los términos de la Sentencia 27 de enero de 2020, rec. cas. 172/2017:

"El precepto de aplicación al caso que nos ocupa resulta categórico, en tanto que los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el artículo 42.2 de la LGT solo pueden impugnar "el alcance global de la responsabilidad", y ello porque como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, "habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad". Pues como en otras ocasiones hemos dicho con el art. 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir o obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria". Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; distinto fundamento que justifica la distinción que previene el art. 174.5 en sus dos párrafos, que conlleva en el supuesto contemplado en el párrafo segundo, que el declarado responsable en los supuestos del art. 42.2 de la LGT, extienda su responsabilidad en referencia a los bienes y derechos que por la conducta del responsable hayan sido perjudicados para responder de la deuda del obligado principal, y no por el importe de esta, sino en exclusividad "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria".

También en la Sentencia 3 de junio de 2019, rec. ord. 84/2018, se recuerda la distinción y las características de la responsabilidad solidaria del art. 42.2:

"Precepto que fue modificado por el art. 1.10 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, norma que cabe inscribir dentro de las medidas adoptadas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal y cuya Exposición de Motivos, a los efectos que ahora interesa, se muestra así de elocuente, "Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor... Se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad. Así, con carácter general, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable la ejecución de la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad".

Ningún esfuerzo exegético debe hacerse para concluir que dicho artículo está excluyendo la suspensión automática de las sanciones tributarias que se deriven en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT: *"No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias". El art. 25 se muestra absolutamente respetuoso con estas previsiones, tal y como resulta del mero contraste de lo dicho en la ley y lo dicho en el reglamento, "No se suspenderán con arreglo a esta letra las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".*

... Pues bien, el art. 174.5 contiene dos limitaciones respecto de su alcance, la que ahora nos interesa es la prevista en su apartado segundo, "No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias", de suerte que los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el artículo 42.2 de la LGT solo pueden impugnar "el alcance global de la responsabilidad", y ello, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, "habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad". Con el art. 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir o obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria".

Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; y por ello, la ley expresamente limita el alcance de la impugnación a " el alcance global de la responsabilidad", que lógicamente puede incluir deuda tributaria pendiente, recargo e intereses, y claro está, sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria".

3. Delimitados, pues, los planos que normativamente se disponen para distinguir los tipos de responsabilidad solidaria, procede ahora examinar el alcance de las facultades de impugnación del declarado responsable.

Sobre el alcance de las facultades impugnatorias del declarado responsable y la interpretación que ha de hacerse del apartado primero del artículo 174.5 LGT, se ha pronunciado reiteradamente esta Sala, entre otras, en SSTS núm. 44 y 45/2023, de 19 de enero de 2023 (rec. cas. 1693/2020 y 3904/2020), en las que se ha declarado lo siguiente:

"Nuestra sentencia nº 398/2018, de 13 de marzo, pronunciada en el recurso de casación nº 53/2017, acomete de modo frontal y directo la exégesis del expresado

apartado primero del art. 174.5 LGT, inserto sistemáticamente entre las normas del procedimiento frente a responsables y sucesores, pero en que se establece una previsión sobre el ámbito y alcance de las facultades impugnatorias del declarado responsable, en los términos que la ley enuncia. Interesa destacar la siguiente fundamentación jurídica de la mencionada sentencia (el subrayado es de esta sentencia): "[...]

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y necesaria aclaración sobre la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida.
(…)

Y es que, efectivamente, el auto de admisión de la Sección Primera de esta Sala puso de manifiesto que la necesidad de efectuar esa interpretación era la que dotaba al recurso de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, concretamente si la posibilidad que tal precepto confiere a los responsables tributarios (impugnar "el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto") queda excepcionada o puede ser de algún modo restringida si el responsable era administrador de la sociedad cuando se aprobaron las liquidaciones y demás actos administrativos cuya responsabilidad se deriva.

(…) La atenta lectura de la sentencia recurrida y de los argumentos que acaban de exponerse permite extraer dos consecuencias que, a nuestro juicio, resultan esenciales para resolver la presente casación:

La primera, que, ciertamente, la Sala de instancia interpreta restrictivamente el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria en el sentido de que entiende que las posibilidades impugnatorias que tal precepto ofrece a los declarados responsables de las liquidaciones y las sanciones tributarias no les permite reabrir todo el procedimiento previo, ni impugnar el procedimiento recaudatorio seguido contra el deudor principal "cuando el declarado responsable y el titular del derecho a impugnar las actas y liquidaciones originales coincidan en una misma persona" al ser administrador de la sociedad deudora principal.

La segunda, que, a pesar de tal interpretación restrictiva del precepto ("no obstante lo anterior", comienza afirmando el fundamento jurídico sexto de la sentencia a la que se remite la que nos ocupa), los jueces a quo valoran el material probatorio del que disponen y consideran -en contra de lo defendido por la parte

demandante- no solo que es ajustada a derecho la declaración de responsabilidad solidaria por concurrir los presupuestos del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria, sino que constituye un hecho acreditado que la deuda principal realizó conscientemente la traslación de parte de su facturación a dos personas físicas que simularon el ejercicio por sí de determinadas actividades empresariales con la finalidad de disminuir la tributación debida en los impuestos sobre sociedades y del valor añadido.

La aclaración resulta pertinente, a nuestro juicio, porque -como inmediatamente veremos- cabe que la interpretación propugnada por la Sala de instancia del precepto contenido en el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria (por cuyo alcance nos pregunta el auto de admisión) no sea ajustada a Derecho y, sin embargo, esa errónea interpretación no determine el acogimiento del recurso de casación si la decisión alcanzada por la sentencia no se ampara exclusivamente en el "alcance restrictivo" de aquella norma, sino en una completa valoración del material probatorio del que se dispone y del análisis (también completo) de los presupuestos de fondo en los que se asentaron tanto las liquidaciones, como las sanciones tributarias relativas a la deudora principal.

SEGUNDO. La interpretación del artículo 174.5 de la Ley General Tributaria que esta Sala considera procedente.

El apartado primero del indicado precepto -único aquí concernido- dispone literalmente lo siguiente:

"En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación".

En la redacción originaria del mencionado precepto se señalaba expresamente que en tales recursos o reclamaciones podía impugnarse el presupuesto de hecho habilitante pero se imponía una limitación: en ningún caso, como consecuencia de la resolución de tales recursos o reclamaciones, podrían revisarse las liquidaciones que

hubieran adquirido firmeza "sino únicamente el importe de la obligación del responsable".

A partir del 1 de diciembre de 2006, como consecuencia de la modificación efectuada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, el precepto contiene la primera de las redacciones expresadas.

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el alcance de las posibilidades impugnatorias de los responsables tributarios (sean solidarios o subsidiarios) en, al menos, tres sentencias, las núms. 85/2006, de 27 de marzo, 39/2010, de 29 de julio, y 140/2010, de 29 de julio, dictadas en relación con la redacción anterior del precepto y en las que se ha afirmado -desde la perspectiva del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva- lo siguiente:

1. *Que los responsables ostentan "el derecho de defensa contradictoria mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos e intereses", de manera que, como consecuencia de la resolución de los recursos o reclamaciones que aquellos interpongan, pueda revisarse "el importe de la obligación del responsable", por cuanto "al responsable no se le deriva una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación, sino que lo que se le deriva es la responsabilidad de pago de una deuda, frente a la cual y desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad, no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige".*

2. *Que una negativa del órgano judicial a entrar a conocer sobre las cuestiones que la parte actora planteaba en relación con la deuda que se derivaba ha vulnerado su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción.*

En nuestra reciente sentencia de 22 de diciembre de 2016 (recurso de casación núm. 2629/2015), reiterando una decisión anterior contenida en la sentencia de 6 de junio de 2014 (recurso de casación núm. 560/2012), hemos afirmado sin ambages que el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria es una norma que otorga un derecho al interesado y que tal derecho consiste en su posibilidad de impugnar -plenamente- no solo el acuerdo de derivación de responsabilidad, sino la liquidación

que se practicó al deudor principal y que está en el origen de aquel acuerdo de derivación.

La solución es coherente con el tenor literal del precepto, que permite la impugnación del "presupuesto de hecho habilitante y de las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto", y que solo hace referencia a la firmeza de los acuerdos anteriores para impedir que éstos se modifiquen "para otros obligados tributarios", expresión que obliga a colegir -sin mayores esfuerzos hermenéuticos-que no es posible que se modifiquen los parámetros (cuantitativos y cualitativos) definitivamente determinados para los deudores principales en cuanto a éstos, pero sí que pueden alterarse aquellos parámetros para el declarado responsable, que puede impugnar el acuerdo de derivación in toto, esto es, en relación con cualesquiera de los presupuestos en los que se asienta.

El artículo 174.5 de la Ley General Tributaria , por tanto, debe interpretarse en el sentido de que el responsable puede combatir tanto el acto de derivación como la propia liquidación en que tiene su origen, porque la derivación es un procedimiento autónomo al que le resultan de aplicación las normas comunes y en el que el trámite de audiencia (referido en los apartados tercero y cuarto del propio precepto) es esencial y, obviamente, no excluye la potestad de alegar y aportar cualesquiera medios de prueba admitidos en derecho.

No hay, en definitiva, una extensión de los efectos de los recursos o de las reclamaciones entre el responsable derivado y el deudor principal, pues el procedimiento de derivación de responsabilidad es autónomo respecto del seguido frente al deudor principal. Tal indebida extensión se produciría si la firmeza de las liquidaciones o sanciones relativas al deudor principal impidiera al responsable atacar sus presupuestos, pues ello no solo contravendría el derecho de defensa en los términos vistos, sino también la propia dicción literal del precepto que analizamos.

A nuestro juicio, además, la expresada interpretación no puede alterarse en atención a la condición del declarado responsable. Dicho de otro modo, y tal como nos exige el auto de admisión, el alcance y contenido de la impugnación (que son, como se ha dicho, plenos y se extienden a los acuerdos dictados respecto del deudor principal) no quedan exceptuados, limitados o restringidos por la circunstancia de que la persona declarada responsable fuera administradora de la entidad a la que se giraron las liquidaciones o a la que se impusieron las sanciones derivadas.

Abona esta tesis (excluyente de la imposición de limitaciones impugnatorias al responsable por su condición de administrador) no solo la dicción literal del precepto que nos ocupa (que no distingue en absoluto al respecto), sino la propia naturaleza jurídica del expediente de derivación de responsabilidad que constituye, como ya dijimos, un procedimiento autónomo del seguido con el deudor principal, al que no le son trasladables -sin más- los efectos de éste y cuyo resultado, desde luego, no puede ser calificado como un acto consentido y firme para un responsable que ha deducido contra los acuerdos correspondientes el recurso o reclamación legalmente procedentes.

A lo anterior cabría añadir la especificidad que, en relación con las sanciones tributarias, recoge nuestro ordenamiento jurídico (artículo 43 de la Ley General Tributaria), pues el mismo establece, respecto de los administradores, que la derivación de responsabilidad exige que se constate que por acción (adoptando acuerdos) u omisión (consintiendo el incumplimiento o no realizando los actos precisos para impedirlo) contribuyeron o facilitaron la comisión de las infracciones sancionadas. Ni qué decir tiene que ello amplía el alcance de las potestades de impugnación en relación con las sanciones, pues cabe, respecto de éstas, que el administrador (i) impugne las liquidaciones que constituyen el presupuesto de la sanción, (ii) cuestionen la comisión por el deudor principal de la infracción misma y (iii) recurran la parte de la decisión administrativa en la que se les imputa a ellos, como administradores, las acciones u omisiones típicas que determinaron o contribuyeron decisivamente a la comisión de la infracción finalmente sancionada".

La jurisprudencia que emana de esta sentencia ha sido seguida de otras varias, en el mismo sentido, como las de 17 de mayo de 2018 (recurso de casación nº 86/2016); 7 de noviembre de 2019 (recurso de casación nº 4234/2017); 3 de junio de 2020 (recurso nº 5020/2017) y la más reciente de 7 de noviembre de 2022 (recurso nº 7939/2020). Si bien se trata de la primera sentencia que sistematiza los problemas planteados en relación con el derecho de defensa que asiste al declarado responsable frente al acto mismo de derivación y a los actos que son objeto de ésta, no desvía su criterio del previamente adoptado por esta misma Sala y Sección, en el ámbito del anterior recurso de casación, con ocasión de las sentencias de 6 de junio de 2014 (recurso nº 560/2012); y 22 de diciembre de 2016 (recurso de casación nº 2015). No es, por tanto, una novedad, el criterio reiteradamente establecido en cuanto al derecho de defensa contradictoria y el ámbito objetivo que comprende.

De la jurisprudencia transcrita, interpretativa del art. 174.5, párrafo primero, de la LGT, cabe extraer las siguientes consecuencias esenciales:

1) El art. 174.5 LGT, reiteradamente interpretado por la Sala, confiere al declarado responsable las más amplias facultades impugnatorias, permitiéndole combatir las resoluciones que son firmes -para otros-, esto es, las que afectan al deudor principal, por la que se establecen deudas o sanciones tributarias.

2) El responsable solidario es un tercero en relación con la relación jurídica tributaria desencadenante de la deuda principal.

3) El procedimiento de derivación de responsabilidad, en este caso en virtud de la causa tipificada en el art. 42.1.a) de la LGT, es autónomo respecto al determinante de la deuda principal, y así lo hemos expresado reiteradamente.

4) Esas posibilidades impugnatorias no se ven menoscabadas por el hecho de que el declarado responsable haya sido o sea administrador de la sociedad deudora principal. Se trata de un efecto necesario de la naturaleza autónoma del procedimiento de derivación y de la alteridad de la persona natural o jurídica a la que se imputa la responsabilidad solidaria respecto del deudor principal. Varían en uno y otro caso -o pueden hacerlo- la voluntad y los intereses jurídicos o la perspectiva bajo la que se defienden.

5) El derecho de defensa, de contenido constitucional, se ve fortalecido o robustecido en caso de que sea la participación del luego declarado responsable -por ser causante o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria-, lo que haya de establecerse. Aquí las posibilidades de defensa son máximas, incluyendo tanto el acto mismo de declaración de responsabilidad como el acto de comisión de infracciones tributarias en cuya realización se afirma participó, causando o colaborando a su comisión -que parecen dos modalidades participativas de intensidad diferente, cuya exégesis no está aquí sometida a controversia-, en este caso como administrador de la sociedad ... que había sido sancionada.

Pues bien, a los efectos de reconocimiento del alcance impugnatorio que se debe conceder al declarado responsable, íntimamente asociado al derecho a la tutela judicial efectiva y a la proscripción de la indefensión (art. 24 CE), así como al derecho fundamental a la legalidad penal (art. 25.1 CE), la primera de las sentencias del Tribunal Constitucional que se han mencionado, la 85/2006, de 27 de marzo, pronunciada en el recurso de amparo nº 2938/2001 (FF.JJ. 3º y 4º), señala lo siguiente, de directa aplicación al caso:

"[...] que la derivación de responsabilidad -subsidiaria, en ese asunto- respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, debe concluirse, frente a lo que sostiene el Ministerio Fiscal, que las cantidades reclamadas a éstos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT -de 1963 -, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182, precepto que se integra en el capítulo II -que lleva por rúbrica "Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias"- del título IV -que regula "La potestad sancionadora".

4. En la medida en que, como acabamos de señalar, la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE [entre las últimas, SSTC 145/2004, de 13 de septiembre, FJ 3; 52/2004, de 13 de abril, FJ 3; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 9/2003, de 20 de enero, FJ 3 a); y 116/2002, de 20 de mayo, FJ 3]. Entre tales garantías se encuentra el derecho a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa, reconocido en el citado art. 25.1 CE [...]".

6) De un modo semejante al que acabamos de reflejar se pronuncia la STC 140/2010, de 21 de diciembre, recaída en el recurso de amparo nº 5453/2007, en que se razona así:

"[...] 3. Hechas las precisiones que anteceden estamos ya en disposición de dar respuesta a la alegada vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin

indefensión (art. 24.1 CE) que la parte actora hace depender de la negativa judicial a permitirle cuestionar las deudas tributarias que le han sido derivadas. Pues bien, sobre esta cuestión ya hemos tenido ocasión de pronunciarnos para reconocer a los responsables "el derecho de defensa contradictoria mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos e intereses", de manera que, como consecuencia de la resolución de los recursos o reclamaciones que aquellos interpongan, pueda revisarse "el importe de la obligación del responsable", considerando este Tribunal la negativa del órgano judicial a controlar las liquidaciones de las que traía causa la responsabilidad derivada "una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), causante de una auténtica indefensión" (STC 85/2006, de 27 de marzo, FJ 7). Y ello porque "al responsable no se le deriva una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación, sino que lo que se le deriva es la responsabilidad de pago de una deuda, frente a la cual y desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad, no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige. (…) No hay que olvidar que una conducta pasiva del deudor principal frente a las pretensiones liquidatorias o recaudatorias administrativas, haciendo dejación de su derecho a reaccionar en tiempo y forma contra los actos de liquidación, dejaría inerme al responsable solidario o subsidiario, al condicionar el ejercicio de su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción en petición de nulidad de la deuda que se le deriva de la actitud procesal diligente del deudor principal que la deja impagada" (STC 39/2010, de 19 de julio, FJ 4)".

4. Sin embargo, esta interpretación, que cita a su favor el recurrente, no resulta de aplicación toda vez que, en el presente asunto, la norma de aplicación es el párrafo segundo in fine del artículo 174.5 LGT, que señala:

"No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias".

En efecto, el art. 174.5 LGT, en su segundo párrafo, de aplicación al caso que nos ocupa toda vez que se deriva la responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2.a) LGT, resulta categórico al establecer los límites de las cuestiones que pueden plantear los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el art. 42.2 de la LGT -como es el caso, en que se aplica el supuesto del art. 42.2.a) LGT-, previniendo que los responsables del art. 42.2 LGT solo pueden impugnar " el alcance global de la responsabilidad", pero no la procedencia de los débitos y liquidaciones, y ello porque, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, así resulta "habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad".

Así, reiterando lo que en otras ocasiones hemos dicho, entre otras, en nuestra STS de 27 de enero de 2023 (rec. cas. 172/2017):

"(...) con el art. 42.2 [LGT] se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir u obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria". Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; distinto fundamento que justifica la distinción que previene el art. 174.5 en sus dos párrafos, que conlleva en el supuesto contemplado en el párrafo segundo, que el declarado responsable en los supuestos del art. 42.2 de la LGT, extienda su responsabilidad en referencia a los bienes y derechos que por la conducta del responsable hayan sido perjudicados para responder de la deuda del obligado principal, y no por el importe de esta, sino en exclusividad "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria" (…)".

5. En definitiva, el articulo 42.2 LGT establece la responsabilidad solidaria de las personas y entidades que incurran en determinadas conductas que impidan la efectividad de las actuaciones de ejecución respecto a bienes embargados. La responsabilidad solidaria alcanza, según dispone el art. 42.2 LGT al "pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria", y en el caso que nos ocupa, se basa en la

aplicación del apartado a) del art. 42.2 LGT, que hace referencia a las personas y entidades que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

Pues bien, en estos supuestos el art. 174.5 LGT, en su segundo párrafo, de aplicación al caso, resulta concluyente al establecer los límites de las cuestiones que pueden plantear los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el art. 42.2 de la LGT, disponiendo que los responsables del art. 42.2 LGT solo pueden impugnar "el alcance global de la responsabilidad", pero no la procedencia de los débitos y liquidaciones.

En consecuencia, resulta evidente que la Junta Económico-Administrativa de Canarias era plenamente competente para revisar en su totalidad la resolución de 3 de diciembre de 2019 del Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y procedimientos especiales de Recaudación, que declaró a la sociedad hoy recurrente, VSLU, responsable solidaria al amparo del artículo 42.2.a) LGT de las deudas de ISL, por un importe total de 108.234 euros, toda vez que, como se ha expuesto, los responsables del art. 42.2 LGT solo pueden impugnar "el alcance global de la responsabilidad", pero no la procedencia de los débitos y liquidaciones.

6. Todo ello hace que sea innecesario responder a las cuestiones planteadas en el auto de admisión puesto que no existe la conexión necesaria entre la cuestión con interés casacional objetivo y el asunto debatido, pues partiendo de la doctrina sentada por este Tribunal sobre la interpretación del art. 174.5, párrafo primero, no resulta posible resolver el recurso de casación, al resultar de aplicación el art. 174.5 LGT, en su segundo párrafo. En fin, se constata un desajuste entre las cuestiones a dilucidar reconocidas en el auto de admisión que posee interés casacional objetivo, y lo ocurrido en la instancia, sin que exista la imprescindible relación directa y necesaria con el asunto ahora debatido.

FJ 4º.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

En virtud de lo expuesto, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de Voltpro XXIX, SLU, en el sentido de casar y anular la sentencia dictada por la Sala de instancia en cuanto que declaró ajustada a Derecho la resolución de 25 de marzo de 2021 de la Junta Económico-Administrativa de

Canarias, que declaraba la incompetencia material de dicho órgano para revisar en su totalidad la resolución de 3 de diciembre de 2019 del Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y procedimientos especiales de Recaudación, que declaró a la sociedad hoy recurrente, VSLU, responsable solidaria al amparo del artículo 42.2.a) LGT de las deudas de ISL, por un importe total de 108.234 euros.

Ahora bien, partiendo de que la Junta Económico-Administrativa de Canarias es competente para revisar en su totalidad el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria y, partiendo, igualmente, de que los responsables del art. 42.2 LGT solo pueden impugnar "el alcance global de la responsabilidad", pero no la procedencia de los débitos y liquidaciones, se ordena la retroacción de actuaciones, a la que faculta el art. 93.1 de la LJCA, para que la Junta Económico-Administrativa de Canarias se pronuncie, con libertad de razonamiento -salvo en lo relativo a la cuestión ya despejada- sobre la reclamación económico-administrativa interpuesta por la representación de la entidad VOLTPRO XXIX, SL contra la resolución de 3 de diciembre de 2019 del Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y procedimientos especiales de Recaudación, que le declara responsable solidaria al amparo del artículo 42.2.a) LGT, de las deudas de Ingeplan Insular, SL, por un importe total de 108.234 euros.

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. CUESTIONAMIENTO EN VÍA DE RECURSO DE LA SANCIÓN TRIBUTARIA DE LA LIQUIDACIÓN DICTADA EN EL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA Y QUE DEVINO FIRME: IMPROCEDENCIA (TS, SENTENCIA 20.11.23, RECURSO Nº. 1512/2022; PONENTE: ISAAC MERINO JARA).

FJ 3º.- El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

En el fundamento de derecho tercero de la Res. TEAC de 29 de enero de 2019 se señala que antes de examinar las cuestiones planteadas en la reclamación directamente relacionadas con el acuerdo sancionador impugnado procede hacer referencia a la cuestión formulada por la entidad reclamante sobre la prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria como consecuencia de haber excedido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector establecido en el artículo 150 LGT, precisando que la interesada cuestiona un aspecto procedimental relativo a las actuaciones inspectoras de las que dimana la regulación tributaria por el IVA, cuestión antedicha a la que responde el TEAC señalando que

"los acuerdos de liquidación resultantes de dicho procedimiento inspector no fueron recurridos por la entidad, por lo que han devenido firmes sin que por tanto, sea posible su revisión, salvo a través, en su caso, de los procedimientos especiales de revisión previstos en el Capítulo II del Título V de la Ley 58/2002, General Tributaria".

Por su parte, en el fundamento segundo de la sentencia recurrida se señala que, partiendo de las actuaciones inspectoras realizadas, por la Dependencia Regional de Inspección se inicia expediente sancionador, que finaliza con la notificación del acuerdo de resolución de dicho procedimiento imponiendo a la recurrente una sanción por la infracción cometida en el artículo 201.3 LGT, consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados, y calificada como muy grave.

En el inicio del fundamento de derecho tercero de nuestra sentencia de 23 de septiembre de 2020, Rec. 2839/2019 afirmamos que *"el problema jurídico que el recurso suscita y ahora debemos dilucidar, en el ámbito de las relaciones entre la liquidación de la deuda tributaria y la sanción consistente en dejar de ingresar tempestivamente la suma dineraria resultante, es si, ante una situación de firmeza administrativa de la primera -la tácitamente inferida del silencio tras la firma de un acta de conformidad-, que no fue recurrida, lo que determinó, por consiguiente, su inimpugnabilidad administrativa y judicial, cabe esgrimir, con ocasión de la posterior impugnación -administrativa y judicial- de la sanción impuesta, defectos propios o inherentes a la liquidación o, como argumenta la sentencia de instancia -siguiendo la opinión del TEAR- solamente se pueden hacer valer los motivos propios de este acto sancionador, sin apelar a aquellos otros que, de prosperar, harían caer por su propia base el presupuesto típico que legitima el ejercicio de la potestad sancionadora".*

Estábamos analizando entonces un asunto en el que la infracción está prevista en el artículo 191 LGT (*infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación*), ahora estamos analizando un supuesto en el que el tipo infractor es diferente, concretamente el del artículo 201 LGT (*infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación*).

La cuestión controvertida consiste en determinar si, partiendo de la firmeza de una liquidación que ha alcanzado firmeza, por no haberse interpuesto recurso contra ella, es posible, con motivo de la impugnación de una sanción, volver a cuestionar y

analizar la conformidad a derecho de la actuación administrativa previa frente a la que se aquietó la hoy recurrente.

Nos hallamos ante una resolución administrativa que ha adquirido firmeza, lo cual significa que existe un acto valido y lo que se suscita es si este puede volver a ser cuestionado cuando se incorpora como presupuesto de un acto posterior, especialmente cuando se ejerce la potestad sancionadora.

Pues bien, la decisión administrativa firme no solo impide su impugnación, salvo por cauces especiales, sino que también impide que su contenido pueda ser cuestionado de nuevo si se incorpora en una resolución administrativa posterior de carácter sancionador, máxime cuando el tipo infractor no tiene como presupuesto ineludible que la liquidación que no fue recurrida forme parte de él.
La tutela judicial efectiva, entendida como el derecho de acceso a la jurisdicción para poder plantear sus pretensiones, no se vulnera por el hecho de que no se pueda volver a cuestionar aquello que quedó consentido y firme. La seguridad jurídica también abona esta conclusión.

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO. RECTIFICACIÓN DE BASE IMPONIBLE: PROCEDENTE EN EL CASO DE CUOTAS INCOBRABLES DE UN DEUDOR CONCURSADO EN PROCEDIMIENTOS DE INSOLVENCIA DECLARADOS EN OTRO ESTADO DE LA UE, EVITANDO UN TRATO DIFERENTE A UNA EMPRESA EN FUNCIÓN DE QUE EL LUGAR DE ESTABLECIMIENTO RADIQUE EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IVA O DEL IGIC (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 30.11.23, RECURSO Nº. 284/2021, PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

EN IDÉNTICOS TÉRMINOS PUEDE VERSE TAMBIÉN LA SENTENCIA DEL TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE DE 20.11.23, RECURSO Nº. 194/2021, PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS

FJ 1º.- Objeto del actual recurso.

Constituye el objeto del actual recurso el acuerdo adoptado por la Junta Económico Administrativa de Canarias, JEAC 2020/0836, desestimatorio de la solicitud de rectificación, con devolución de ingresos indebidos, de la autoliquidación del IGIC correspondiente al mes de diciembre de 2019, al considerar que tenía

derecho a incluir en la casilla 14 del Modelo 417-IGIC, las cuotas que fueron objeto de rectificación en el último periodo de 2019 en relación con diversas facturas emitidas por la entidad Thomas Cook, declarada en situación de concurso, total de cuotas de IGIC repercutidas y no satisfechas que ascendían a 12.875,02 euros.

Se reclamaba ante la JEAC el acuerdo del Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, que rechaza la solicitud de rectificación de la autoliquidación referida al mes de diciembre de 2019 por cuanto la sociedad recurrente conforme a la normativa del IGIC, no se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC, y conforme al criterio declarado en las consultas vinculantes nº. 1980/2019, de 26 de noviembre y nº. 1981/2019, de 3de diciembre, de la Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias.

La desestimación de la reclamación económico administrativa se sustenta, además de las consultas vinculantes nº. 1980/2019 de 26 de noviembre y 1981/2019 de 3 de diciembre, ya citadas, en la vinculante 2045/2021, de 11 de enero, de Viceconsejería del Gobierno de Canarias, que resuelve sobre cuestión idéntica: *"dada la identidad de redacción entre el artículo 22.8.2º de la LIGIC y el artículo 80.Cinco.2º de la LIVA, si, conforme a la jurisprudencia comunitaria, cabía la modificación prevista en los números 6 del artículo 22 de la LIGIC, cuando las entidades destinatarias de las operaciones, que no han hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, no se encuentran establecidas en Canarias pero sí en la Unión Europea"; cuyos fundamentos reproduce, y que contienen especial cita del Auto de 29 de abril de 2020 del TJUE, asunto Ramada Storax C-756/19, de la sentencia del Tribunal Supremo 1524/2020 de 16 de noviembre de 2020 (recurso 4942/2018), y de la dictada por el Tribunal Constitucional, número 194/2006, de 19 de junio (...resulta patente que una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que declara la incompatibilidad entre la normativa nacional y una Directiva comunitaria no puede justificar la inaplicación de una Ley en un territorio en el cual la Directiva no despliega sus efectos); concluyendo que la regulación, estatal o autonómica, sobre el IGIC prevalece sobre la normativa comunitaria de armonización del IVA; sin perjuicio de que la jurisprudencia comunitaria, en aquellas materias en las que la regulación del IGIC resulte equivalente con la normativa del IVA, puede utilizarse como criterio interpretativo; afirmando por ello que la jurisprudencia derivada del Auto del TJUE de 29 de abril de 2020 (Asunto C-756/19) no resulta aplicable al IGIC "porque es contraria a lo recogido en el artículo 22.8.2º de la Ley*

20/1991, que dispone expresamente que no resultan aplicables los supuestos de modificación de la base imponible previstos en los números 6 y 7 del artículo 22 de la Ley 20/1991 cuando los destinatarios de las operaciones no se encuentren establecidos en Canarias".

FJ 3º.- Pronunciamiento de la Sala.

Sobre cuestiones análogas se ha pronunciado la Sala en el procedimiento ordinario 194/2021. Lo que entonces se razonó sirve de fundamento al actual recurso.

I.- No discuten las partes sobre los siguientes hechos.

La entidad destinataria de las operaciones, Thomas Cook con N.I.F. IVA DE192729324, entidad no establecida en el Territorio de Aplicación del Impuesto al estar establecida en Alemania (filial alemana del grupo británico de viajes THOMAS COOK GROUP PLC), fue declarado en situación de insolvencia por el Tribunal Local de Bad Homburg v.d.Höhe, cuya competencia internacional se proclama con fundamento en el artículo 3, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/848 (documento acompañado a la demanda), dado que el deudor tiene centro de sus intereses principales en la República Federal de Alemania.

La entidad recurrente presentó una solicitud de rectificación, con devolución de ingresos indebidos, de la autoliquidación del IGIC correspondiente al mes de diciembre de 2019, por cuotas objeto de rectificación en el último periodo de 2019 en relación con diversas facturas emitidas por la entidad Thomas Cook, declarada en situación insolvencia.

La resolución reclamada ante la Junta Económico Administrativa de Canarias -que la confirma- rechazó la solicitud de rectificación invocando el criterio vinculante declarado en las consultas nº 1980/2019, de 26 de noviembre y nº 1981/2019, de 3 de diciembre, de la Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, en cuanto la sociedad, destinataria de las operaciones sujetas al impuesto y que fue declarada en concurso de acreedores, no se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC, supuesto en el que no procede la modificación de la base imponible por disposición del artículo 22.8.2º de la Ley

20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (LIGIC).

II.- El contenido del artículo 22 apartado 8 regla segunda de la Ley 20/1991, de 7 de junio, en la redacción aplicable, anterior a la reforma operada por el apartado cinco de la disposición final sexta de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, dice:

Artículo 22 Base imponible en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios: Regla general.

6. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto que declare el concurso de acreedores de aquel. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses a partir del fin del plazo máximo establecido en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. ...

8. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los números 6 y 7 anteriores, se aplicarán las siguientes reglas: ... 2.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

La redacción del artículo 22 apartados 6 y 8 de la Ley 20/1991 reguladora del IGIC es idéntica a la del artículo 80 tres y cinco 2 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA.

En los términos en los que quedó entablado el debate, la Sala sometió a la consideración de las partes la posible incidencia en la resolución del recurso, del Reglamento 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia, norma de aplicación directa en Canarias.

Consideramos que la cuestión prejudicial resuelta en el auto del TJUE de 29 de abril de 2020, asunto Ramada Storax S.A. C-756/19, en cuanto a sus pronunciamientos sobre la interpretación de los artículos 90 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del

impuesto sobre el valor añadido, no es aplicable a Canarias, por cuanto su territorio queda fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones comunitarias relativas a la armonización del IVA, conforme al artículo 4 del Reglamento (CEE) 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, como se expone en las resoluciones administrativas combatidas. Específicamente, la consulta vinculante 2045/2021, de 11 de enero, del Viceconsejero de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos, dice:

"La regulación, estatal o autonómica, sobre el IGIC prevalece sobre la normativa comunitaria de armonización del IVA; no obstante, la jurisprudencia comunitaria puede utilizarse como criterio interpretativo de la regulación del IGIC en materias donde resulte equivalente con la normativa del IVA, siempre y cuando no sea contraria a la normativa del IGIC. Por ello, la jurisprudencia derivada del Auto del TJUE de 29 de abril de 2020 (Asunto C-756/19) no resulta aplicable al IGIC porque es contraria a lo recogido en el artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991, que dispone expresamente que no resultan aplicables los supuestos de modificación de la base imponible previstos en los números 6 y 7 del artículo 22 de la Ley 20/1991 cuando los destinatarios de las operaciones no se encuentren establecidos en Canarias."

III.- La doctrina administrativa y jurisprudencial que se cita al respecto no se cuestiona. Lo que se planteó a las partes en la providencia ya referida era las consecuencias que se podían derivar de la aplicación del Reglamento 2015/848, de 20 de mayo de 2015.

El propio auto del TJUE de 29 de abril de 2020, asunto Ramada Storax S.A. C-756/19, se refiere a la aplicación del Reglamento (cita, por razón de la fecha de los hechos que examina, el Reglamento nº 1346/2000 que fue derogado y sustituido, con efectos a partir del 26-06-217, por el Reglamento U.E. 2015/848), fundamentando en su parágrafo 46 la eficacia de las resoluciones que concluyen un procedimiento de insolvencia, señalando (original en portugués y francés):

"En virtud del artículo 25, apartado 1, del Reglamento nº 1346/2000, las resoluciones relativas a la conclusión de un procedimiento de insolvencia dictadas por un órgano jurisdiccional cuya decisión de apertura haya sido reconocida con arreglo al artículo 16 de dicho Reglamento, como la resolución que certifica que los créditos controvertidos en el procedimiento principal son incobrables, se reconocen sin más trámite en todos los demás Estados miembros".

En nuestro caso los créditos son considerados incobrables por un órgano de un estado miembro de la U.E., la República Federal de Alemania, como consecuencia de un proceso de insolvencia (Insolvezverfahren) contemplado en Anexo A, sobre procedimientos de insolvencia referidos en el artículo 2 punto 4 del Reglamento, y conforme al mismo, esta declaración debe ser reconocidos sin más trámite en todos los demás Estados miembros.

La disposición final sexta de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, modifica con efectos desde su entrada en vigor la Ley 20/1991, de 7 de junio. En lo que interesa afecta al número 2 del apartado 8 del artículo 22 que queda con la siguiente redacción:

«2.º Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o en Península, Islas Baleares, Ceuta y Melilla.

Quedan excluidos de lo dispuesto en el párrafo anterior los supuestos de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro cuando se trate de procedimientos de insolvencia a los que resulte de aplicación el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia, que podrán dar lugar, en su caso, a la modificación de la base imponible del sujeto pasivo en los términos previstos en el apartado 6 de este artículo..»

Se trata de un texto no aplicable al caso, pero se reproduce en cuanto se fundamenta en la aplicación del Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015.

IV.- Volviendo a nuestro recurso e interpretando el artículo 22.8 de la LIGIC, de manera conjunta y finalista con el Reglamento, consideramos que la situación de concurso de Thomas Cook declarada en la República Federal de Alemania mediante un procedimiento de insolvencia contemplado en el Reglamento (UE) 2015/848 UE, debe permitir la deducción de la base imponible del IGIC de las cuotas que resultan incobrables, en tanto que se trata de un deudor concursado en procedimientos de insolvencia declarado en otro Estado de la U.E. Esta interpretación es respetuosa con la finalidad perseguida por el Reglamento (el buen funcionamiento del mercado

interior), la Ley 20/1991, principios de neutralidad fiscal del impuesto, artículo 14 de la CE, en relación con el artículo 19, libertad de residencia, 139 sobre libertad de establecimiento y 38 sobre libertad de empresa, evitando un trato diferente a una empresa en función del lugar de establecimiento (en el territorio de aplicación del IVA o Canarias). No resulta necesario el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que solicitaba la demanda.

En igual sentido se ha dictado sentencia por la Sala de este Tribunal Superior de Justicia de Canarias con sede en Las Palmas de Gran Canaria, en el procedimiento ordinario 609/2022, sentencia de 17 de julio de 2022

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

ZEC: INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE QUE LAS ENTIDADES ZEC TENGAN EL DOMICILIO SOCIAL Y LA SEDE DE DIRECCIÓN EFECTIVA EN CANARIAS, SIN QUE BASTE UN CUMPLIMIENTO MERAMENTE FORMAL Y SIN QUE SE PLANTEE SIQUIERA LA APLICACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE NINGUNA CLÁUSULA ANTIABUSO (AN, SENTENCIA 29.11.2023, RECURSO Nº. 428/2020; PONENTE: MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA).

FJ 3º.- Sobre la aplicación del régimen ZEC y la figura del fraude de ley.

A.- La ZEC se regula en los arts. 28 y ss. de la Ley 19/1994, de Régimen Económico y Fiscal de Canarias y se rige por el principio de *"estanqueidad geográfica"* -art 28-. Es decir, se trata de un régimen que sólo favorece a las empresas localizadas en el ámbito geográfico de Canarias. Lo que implica que el ámbito subjetivo de la norma quede limitado a las personas jurídicas de nueva creación inscritas en el Registro Oficial ZEC, que tengan "el domicilio social y la sede de la dirección efectiva" en Canarias. Siendo preciso, también, que *"al menos uno de los administradores resida en las Islas Canarias"*. Ciertamente, para disfrutar del régimen ZEC es preciso cumplir, además, con los requisitos exigidos por el art. 31 de la Ley 19/1994, estableciendo el art 52 que *"el incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en el art 31...determinará, sin perjuicio de la revocación o cancelación de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, la pérdida del derecho al disfrute de los beneficios fiscales".*

El art 31 exige no sólo el cumplimiento de determinados requisitos subjetivos, sino también el de otros de naturaleza objetiva -v. gr. realización de inversiones-. Ahora bien, de la lectura del acta se infiere que lo que esencialmente está sosteniendo la Administración es que, aunque formalmente se cumplan los requisitos subjetivos exigidos por la norma, realmente no hay *"dirección efectiva"* en Canarias. Es por ello fundamental que nos centremos en este punto.

B.- El anterior razonamiento nos permite rechazar el argumento contenido en las pp. 5 y ss. de la demanda. En efecto, la recurrente sostiene que estaríamos ante un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no habiéndose seguido el procedimiento establecido.

Pero su razonamiento no puede acogerse. Es cierto que el TS está realizando un esfuerzo tratando de poner claridad en las diferencias entre las figuras de la calificación, simulación y conflicto en la aplicación de la norma -todas ellas, en nuestra opinión, técnicas antiabuso-, lo que no es siempre fácil. Pero es que el caso de autos no es un supuesto de conflicto en la aplicación de las normas, ni es preciso acudir a la aplicación de técnica antiabuso alguna, sino que se trata simplemente de determinación del cumplimiento de los requisitos exigidos por el art 31 de la Ley 19/1994. No es necesario por ello acudir a la cláusula antiabuso regulada en el art. 15 de la LGT, pues no se trata de saber si se ha realizado un negocio artificioso -no usual o propio- con una finalidad básica de "ahorro fiscal", sino de algo mucho más sencillo: saber si se han cumplido los requisitos exigidos por el art 31 de la Ley 19/1994 y, en especial, si estamos ante una persona jurídica -sociedad- cuya dirección efectiva se ejerza desde Canarias, pues vista la finalidad de la norma y teniendo en cuenta que se trata de una ayuda de Estado, con un límite geográfico, no puede entenderse que el mero cumplimiento formal de los requisitos, como pretende la recurrente, de lugar a la aplicación del régimen, precisamente por ello la norma habla de "dirección efectiva".

C.- ¿Qué debe entenderse por dirección efectiva? Una lectura atenta del art. 31 de la Ley 19/1994, lleva a la convicción de que el legislador ha entendido que para aplicar este régimen no basta con que el domicilio social se encuentre en Canarias, sino que, además, es preciso que se encuentre en Canarias la "dirección efectiva". Entendiéndose por tal el lugar en el que "radique la dirección y control del conjunto de sus actividades" -art. 8 del TRLIS y 8 de la LIS-.

La determinación de cuándo se ejerce la dirección y control desde un determinado lugar es una cuestión de hecho que debe ser resuelta analizando las circunstancias de cada caso -SAN (2ª) de 16 de noviembre de 2022 (Rec. 763/2018)-.

Pues bien, en el caso de autos, constan elementos suficientes para entender que la dirección efectiva no se encuentra en Canarias.

En efecto, aunque formalmente el domicilio social está en Canarias, lo cierto es que, realmente, estamos ante un domicilio particular, estando "la verdadera dirección efectiva en Gijón". De hecho, como razona la Administración, el administrador residente en Canarias, como el mismo reconoció, "no administra nada".

De la lectura del informe de disconformidad -p 2 y ss- se observa cómo la Inspección se constituyó en el domicilio social que resultó ser la vivienda del administrador canario. Pero es que, además, constituida la Inspección en el lugar de trabajo -esta prueba por su inmediatez nos parece especialmente relevante- el administrador reconoció que no realizaba funciones de administrador y que sólo había cobrado por realizar algún trabajo puntual. Que se puso como domicilio fiscal su vivienda a la espera de comprar una sede y que si bien compraron un inmueble nunca se desarrolló actividad alguna en el mismo -lo que comprobó la inspección-. Que desconocía a los trabajadores de la empresa y que solo trataba con una chica, que del resto no sabe ni quiénes son. Se le hicieron varias preguntas sobre la empresa, sin que el administrador pudiese contestar ninguna lo que llevó a la razonable convicción de que, en efecto, el administrador real no era el recurrente sino otro ubicado en Asturias que es desde donde realmente se dirige el negocio.

Tiene razón por ello la Inspección cuando afirma en la p. 15 del informe, que el administrador residente en Canarias *"no administraba nada pues el administrador real era su socio único y otro administrador... la verdadera dirección efectiva del negocio no se efectuaba en Canarias, sino que se efectuaba en Gijón".*

Pero es que, además, cuando se pregunta a los trabajadores contestan que la empresa se encontraba en *"Asturias, creo recordar que en Gijón y el trabajo lo hacía en mi caso o en una oficina que tengo compartida con un socio"* -p. 21 del informe-, añadiendo que su jefe era CCC -socio único y administrador en Gijón- al que vio en

seis ocasiones quedando en alguna cafetería -p. 21-. Otro trabajador afirma que *"el contrato de trabajo lo realice a través de una gestoría en Asturias y todas las instrucciones las recibía por correo electrónico desde Asturias"* -p. 23 del informe-. Consta, por último -p. 259 del informe-, que *"toda la facturación detectada en 2011 y 2012 es totalmente ajena al ámbito de facturación de Canarias".*

Apreciada en su conjunto la prueba es, en nuestra opinión claro, que la dirección efectiva se encontraba en Gijón y que como se afirma en la p. 28 del Acuerdo de liquidación estamos ante un supuesto en el que se trató de "cumplir formalmente con los requisitos ZEC", pero realmente estamos ante una actividad realizada fuera de dicho territorio. Pues *"como ha podido comprobarse, ninguno de los conceptos facturados...tiene que ver con una actividad desarrollada en Canarias, y responde a todo lo que ya hacía D. CCC como agente FIFA con anterioridad a la creación de la entidad XXXX. Llama la atención que gran parte de la facturación es a empresas del propio D. CCC ...o a él mismo, lo que apunta a un mero traslado del beneficio de esas empresas a XXXX para que esta tribute al reducido tipo de gravamen de la ZEC del 4% y aquellas no tributen por otros beneficios a su tipo de gravamen al contabilizar este gasto en su BI"* -p. 29 del Acuerdo de liquidación-.

(…)

RIC: SE PLANTEA SI A EFECTOS DE LA MATERIALIZACIÓN DE LAS DOTACIONES SON VÁLIDAS LAS INVERSIONES EN BIENES CEDIDOS A UNA COMUNIDAD DE BIENES Y PUEDE CONSIDERARSE QUE LOS BENEFICIOS PROCEDEN DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA DESARROLLADA POR EL COMUNERO. NO EXISTE INCONVENIENTE LEGAL CUANDO EL COMUNERO NO ES UN COMUNERO EXCLUSIVAMENTE CAPITALISTA QUE SE LIMITA A APORTAR LOS INMUEBLES Y PERMANECE AJENO A LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO; SIN PERJUICIO DE QUE, EN ESTE CASO, NO SE CUMPLE CON UNO DE CUATRO LOS DESTINOS CUALIFICADOS QUE EXIGE EL ART. 27 DE LA LEY DEL REF RESPECTO A LOS BIENES CEDIDOS EN ARRENDAMIENTO (TS, SENTENCIA 26.02.24, RECURSO Nº. 6089/2022; PONENTE: ISAAC MERINO JARA).

FJ 1º.- Objeto del presente recurso de casación.

El presente recurso trata de si son válidas, a efectos de la materialización de las dotaciones de la reserva para inversiones en Canarias (RIC) las inversiones consistentes en bienes muebles e inmuebles cedidos a sendas comunidades de bienes

(…) en la medida en la que se consideró que los beneficios obtenidos por el obligado tributario no procedían de una actividad económica, puesto que se limitaba a la mera cesión de los inmuebles a las comunidades de bienes de las que se deriva la percepción de rentas pasivas, sin que el obligado tributario participara directamente en su explotación; existiendo, además, controversia acerca de si el contribuyente cumplía, o no, los requisitos establecidos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles fuera apta para disfrutar del régimen de la RIC.
(…)

FJ 3º. - Criterio de la Sala.

Como señala la STC 164/2013, de 26 de septiembre (FJ 3), *"el régimen económico y fiscal canario es finalista, y, por ello mismo, tiene un contenido heterogéneo".* Su contenido tributario tiene, *"como núcleo central, un particular sistema de imposición indirecta, además de determinados beneficios fiscales".* Estos últimos son los que ahora importan, *"como han puesto de manifiesto las exposiciones de motivos de las Leyes 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico y fiscal de Canarias, y 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, la característica fundamental de este régimen ha sido la de mantener 'una presión fiscal indirecta, diferenciada y menor que en el resto del Estado' (Ley 20/1991), y hoy también de la Unión Europea (Ley 19/1994), mediante una estructura impositiva con tributos equivalentes o similares a los existentes en el resto del territorio nacional"* (FJ 4; en el mismo sentido, SSTC 137/2003 , de 3 de julio, FJ 8; 108/2004 , de 30 de junio, FJ 9; y 100/2012 , de 8 de mayo, FJ 3)".

El artículo 27 de la ley 19/1994 y el 88 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituyen las claves normativas fundamentales de la cuestión con interés casacional.

La reserva para inversiones en Canarias es un incentivo fiscal regulado en el artículo 27 de la Ley 19/1994. Los apartados 5 y 8 de dicho precepto, en la redacción aplicable, disponen:

"5. Los activos en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos 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. (...)

8. Los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a que se refiere la letra D de ese mismo apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su vida útil fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya, que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción prevista en este artículo y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. No podrá entenderse que esta nueva adquisición supone la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias, salvo por el importe de la misma que excede del valor del elemento patrimonial que se sustituye y que tuvo la consideración de materialización de la reserva regulada en este artículo. En el caso de la adquisición de suelo, el plazo será de diez años.

En los casos de pérdida del activo se deberá proceder a su sustitución en los términos previstos en el párrafo anterior.

Los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 16, apartado 3, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando concurran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006.

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, además de las condiciones previstas en el párrafo anterior, el sujeto pasivo deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, de bienes inmuebles afectos al

desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril .

Cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros".

Por su parte, el artículo 27.15 de la misma Ley 19/1994 establece:

"15. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias (...)".

Por consiguiente, pueden aplicar el RIC tanto los contribuyentes por el impuesto sobre sociedades como los contribuyentes que tributen por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, siempre que determinen su rendimiento por el método de estimación directa. No es preciso que se trate de entidades o personas con domicilio fiscal en Canarias. Si lo es, en cambio, que, cuanto menos, tengan en Canarias un establecimiento, toda vez que, únicamente, podrán beneficiarse de este incentivo fiscal los rendimientos procedentes de actividades económicas realizadas en el archipiélago canario.

La manera de articular el beneficio fiscal es distinta para los sujetos pasivos del IS que para los sujetos pasivos del IRPF. En el primero, como una reducción en la base imponible; en el segundo como una deducción en la cuota. Disponiendo, con respecto a este último, el párrafo 2º del citado artículo 27.15 que *"la deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva*

y tendrá como límite el ochenta por ciento de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias". Este *"beneficio fiscal se aplicará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 a 14 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas",* establece el párrafo 3º del mencionado artículo 27.15.

Debe tratarse, según el artículo 27.15 de la Ley 19/1994, de rendimientos que "provengan de actividades económicas". En ese mismo sentido se expresan distintos apartados del propio artículo 27 de la Ley 19/1994, puesto que exigen que el obligado tributario, que pretenda aplicarse el beneficio fiscal, desarrolle una actividad económica. Así, por ejemplo, el apartado 5 impone que los activos en los que se materialice la RIC sean necesarios y afectos a la actividad económica y, por su parte, el apartado 8, párrafo 3º, contempla la posibilidad de aplicar el régimen de la RIC, en caso de arrendamiento de activos, cuando se trate de una actividad económica de arrendamiento conforme el artículo 27.2 de la LIRPF.

Con la introducción de los destinos cualificados (cuatro) respecto de los bienes inmuebles en arrendamiento, que se llevó a cabo en la reforma del artículo 27 de la Ley 19/1994, realizada por el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de julio, se pretende incidir de forma más selectiva en el sector inmobiliario canario, según se desprende ya de su propia introducción cuando dispone que "se producen cambios importantes encaminados a restringir todos estos beneficios tributarios respecto del suelo y las actividades inmobiliarias. El objetivo primordial es reorientar, en la medida de lo posible, las inversiones empresariales productivas hacia sectores de la economía menos intensivos en el consumo de suelo. No obstante, su disfrute se mantendrá respecto de las inversiones en terrenos afectas a la promoción de viviendas protegidas en Canarias, al desarrollo de actividades industriales, a determinadas actividades turísticas y cuando su adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico situado en un área cuya oferta turística se encuentre en declive".

La disposición transitoria segunda de dicho Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de julio, es aplicable a los ejercicios comprobados. Efectivamente, establece:

"1. Las dotaciones a la reserva para inversiones procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007 se regularán por las

disposiciones establecidas en el artículo 27 de la Ley 19/1994, según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006.

2. Las inversiones anticipadas realizadas en un período impositivo iniciado antes de 1 de enero de 2007 se considerarán materialización de la reserva para inversiones de beneficios obtenidos en otro período impositivo posterior iniciado, igualmente antes de dicha fecha, y se regularán por las disposiciones establecidas en el artículo 27 de la Ley 19/1994, según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006".

Ello quiere decir que esta modificación es aplicable a los tres ejercicios a los que se extiende la comprobación (2007, 2008 y 2009).

Por su parte, el artículo 88 LIRPF, dispone:

"Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos".

En el caso que nos ocupa, la Inspección señala que el sujeto pasivo comunero no ejerce actividad económica derivada de su participación en una comunidad de bienes que se dedica al arrendamiento, ya que no intervino directamente en la ordenación de los factores de producción. Esto es, considera al obligado tributario como un comunero capitalista (en tanto en cuanto se limita a aportar capital, en este caso, bienes inmuebles). Consecuentemente, puesto que únicamente aporta inversión, pero no trabajo, las rentas que le atribuyen no son rendimientos derivados de actividades económicos, sino de capital mobiliario.

Señala la inspección que el régimen tributario que rige la calificación de los rendimientos obtenidos por los comuneros, determina que, en el presente caso, el obligado tributario no obtenga rendimientos derivados de una actividad económica, pues los ingresos de los comuneros procederán de una actividad económica si, a su vez, ellos desarrollan una actividad económica en el seno de las comunidades de bienes, lo que al menos requeriría de una implicación activa de los comuneros en la gestión, circunstancia que no concurre en la presente ocasión. El obligado tributario es un mero inversor a la búsqueda de una rentabilidad para su patrimonio, perspectiva que no convierte al obligado tributario en perceptor de rendimientos de actividades económicas.

En el presente caso, nos encontramos con que se realiza una actividad económica por parte de las comunidades de bienes, entidades sin personalidad jurídica de las referidas en el artículo 35.4 LGT, que no tributan por el impuesto sobre sociedades, tal como establece el artículo 87.3 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, sino por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de manera que las rentas atribuidas a los comuneros, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, tributan de acuerdo con lo establecido en dicha la Ley.

Mantiene la inspección que, partiendo del hecho de que la comunidad de bienes desarrolle actividades económicas, para calificar como rendimientos de actividades económicas las rentas atribuidas por una entidad en régimen de atribución de rentas, es condición necesaria que los comuneros intervengan en la ordenación de los factores de producción o distribución - elementos definitorios de una actividad económica- en cuyo caso, los efectos jurídicos y económicos recaen sobre ellos. Ahora bien, si alguno no lo hace, sus percepciones se califican como rendimientos de capital mobiliario, sujetos a retención.

Es admisible, afirma, que la propia comunidad de bienes "externalice" su actividad, v.gr., contratando a terceros para que actúen como encargados del negocio, con facultades gerenciales o administrativas, sin que ello implique que el titular de la actividad económica, la comunidad de bienes, deje de desarrollar las tares de ordenación propias de la actividad económica de que se trate, pero no es admisible, a los presentes efectos, que sea el comunero en sí mismo, quien no participe en esa gestión, limitándose a ceder el uso, que no la propiedad, de unos inmuebles. Una vez constituida la entidad sin personalidad jurídica, se ha limitado a percibir cada año rentas obtenidas en la actividad económica de las dos comunidades de bienes, pero la actividad en ambas se ha desarrollado de forma efectiva por un tercero, que se ocupa de la ordenación de medios y de producción y de recursos humanos, de la gestión empresarial, en suma.

No niega que si quedara demostrado que el Sr. Santos interviene en la gestión activa de la comunidad de bienes (lo que rechaza), podría predicarse que existe una ordenación de medios, al menos humanos, por su parte, en sede de la comunidad de bienes, por lo que también podría pregonarse que el obligado tributario tiene una actividad económica de arrendamiento en lo que atañe a los inmuebles cedidos a la comunidad de bienes.

Sucede en este caso que, según se desprende de la sentencia de instancia, no nos hallamos ante un comunero capitalista exclusivamente (es decir, que solo aporta dinero, en este caso, más exactamente, inmuebles) y, por tanto, se le han atribuido los rendimientos de la actividad económica del ente sin personalidad en la proporción que le corresponde, sin que, en consecuencia, dichos rendimientos tengan la naturaleza de rendimientos de capital.

Ese comunero, según se infiere de la sentencia recurrida, no ha permanecido ajeno a la actividad desarrollada por la comunidad de bienes, como asegura la administración, de manera que habrá que responder que, en las circunstancias del caso enjuiciado, según la sentencia de instancia, el contribuyente del IRPF desarrolla una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, a través de una comunidad de bienes, a efectos del artículo 27, apartados 5 y 8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, puesto en relación con el artículo 88 de la LIRPF, cuando no se limita a aportar los inmuebles, como es el caso, sino que se considera que realiza una actividad económica.

No sería correcto considerar que un contribuyente del IRPF desarrolla una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, a efectos del artículo 27, apartados 5 y 8 de la Ley 19/1994, en relación con el artículo 88 de la LIRPF, cuando entre dicho contribuyente y la actividad económica del arrendamiento de inmuebles desarrollada, media una comunidad de bienes de la que aquel contribuyente es comunero, en la que ha permanecido completamente ajeno a las labores de gestión, pues, a fin de cuentas, no habría ido más allá de haber aportado los inmuebles en los que materializó las dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias.

Ahora bien, no está expresamente previsto que, cuando una entidad en régimen de atribución de rentas, en este caso, sendas comunidades de bienes, desarrollen una actividad económica, los rendimientos correspondientes a dicha actividad únicamente tendrán esta misma naturaleza para los comuneros que intervengan de forma habitual, personal y directa en la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos afectos a la actividad. A ello se acoge la sentencia recurrida, de manera que, considerando probado que el obligado tributario no se ha limitado a la mera aportación de capital, los rendimientos atribuidos a él no los califica de rendimientos del capital, conclusión que compartimos.

Sin embargo, esto no es suficiente para entender materializadas tales dotaciones, puesto que no se cumple, además, con que *"el sujeto pasivo deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril"*. En definitiva, los requisitos que, en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles, contempla el artículo 27.8, párrafo 4º de la Ley 19/1994, son exigibles a toda actividad de arrendamiento de inmuebles que pretende disfrutar del beneficio fiscal.

RIC: INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO DE DETERMINAR SI AL CONTRIBUYENTE QUE PRETENDE APLICARLA EN EL IRPF LE RESULTA EXIGIBLE EL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN CANARIAS DURANTE LA FASE DE MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN CUANDO ESTA CONSISTE EN LA SUSCRIPCIÓN DE DEUDA PÚBLICA CANARIA Y LA IMPOSIBILIDAD DE EJERCER DICHA ACTIVIDAD ES LA JUBILACIÓN DE AQUÉL (TS, AUTO 13.12.23, RECURSO Nº. 2870/2023; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS).

AH 1º.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La procuradora … interpuso recurso frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Canarias de 30 de octubre de 2020, en relación con el Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del periodo 2013.

El recurso, tramitado con el nº 358/2020, fue desestimado por la sentencia de 20 de octubre de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife. En lo que interesa a este asunto, la sentencia (FJ 3º) analiza si el disfrute del beneficio de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) exige que el sujeto

pasivo del IRPF desempeñe una actividad económica en el archipiélago canario, además de en los momentos de la dotación de la reserva y su materialización, para mantener la inversión -aquí, indirecta, en valores de deuda pública canaria en el patrimonio del contribuyente-, durante cinco años ininterrumpidos, cuando se produce el cese de tal actividad como consecuencia de la jubilación de aquél. A tal respecto, concluye que *"(…) el desarrollo de una actividad económica en Canarias resulta exigible hasta la total consolidación del beneficio fiscal, esto es: al momento de obtención del beneficio, de su materialización y también durante el periodo de permanencia o de mantenimiento de las inversiones".*

FJ 2º.- Cuestión en la que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si al contribuyente que pretenda aplicar el incentivo fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias en su IRPF le es exigible el desarrollo de una actividad económica en Canarias durante la fase de mantenimiento de la inversión en el patrimonio del obligado tributario, cuando dicha inversión consista en la suscripción de deuda pública canaria y la razón de la imposibilidad de ejercicio de dicha actividad es la jubilación de aquél.

FJ 3º.- Justificación de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Este recurso cuenta con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia dado que la cuestión interpretativa que suscita no se encuentra explícitamente resuelta en la ley, ni hay jurisprudencia que la haya abordado de manera específica [artículo 88.3.a) LJCA], debiendo considerar suficientemente fundadas las dudas interpretativas que la parte recurrente enuncia en orden a la admisión del presente recurso.

Es cierto que existe un nutrido cuerpo jurisprudencial sobre la necesidad de que la RIC se dote con cargo a rendimientos de actividades económicas en establecimientos situados en Canarias, y sobre la delimitación de las nociones de

"actividades económicas" y de "establecimiento situado en Canarias" a efectos de la aplicación del beneficio fiscal controvertido [entre otras muchas, vid. SSTS de 25 de septiembre de 2014 (rec. 2892/2012, ES:TS:2014:3956), FJ 3º, de 20 de diciembre de 2016 (rec. 264/2016, ES:TS:2016:5559), FJ 4º y de 13 de julio de 2017 (rec. 698/2016, ES:TS:2017:2985), FJ 2º].

No obstante, esta Sala no ha tenido ocasión de analizar y resolver especialmente si tal requisito, reiteradamente analizado en su vinculación con la dotación de la RIC, es igualmente extensible a las fases de materialización y mantenimiento de las inversiones, especialmente cuando dichas inversiones se corresponden con la modalidad de inversión por suscripción de deuda pública de Canarias. En estos supuestos, atendiendo a la finalidad del incentivo fiscal, la necesidad de que las inversiones, en las fases de materialización y mantenimiento, se encuentren vinculadas con establecimientos situados en Canarias, no emerge con igual nitidez que en los casos de inversiones en la adquisición de inmovilizado o creación de empleo.

2. Por otra parte, la Sala a quo hace referencia a la sentencia de 5 de abril de 2017 dictada por la Sección Cuarta de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 262/2015 que, como se señala en la sentencia de instancia, fue objeto del recurso de casación nº 5236/2017, inadmitido por auto de esta Sección Primera de 12 de febrero de 2018 (ES:TS:2018:1242A). A este respecto, se debe tener presente que, por una parte, las circunstancias concurrentes en uno y otro supuesto son diferentes, ya que aquel recurso se refería al mantenimiento de una inversión en elementos patrimoniales nuevos del activo fijo. Y, por otra, en ese caso se apreció que en el escrito de preparación no se justificaba de forma suficiente el interés casacional objetivo.

(…)

Por todo lo anterior, la Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 2870/2023, preparado … contra la sentencia dictada el 20 de octubre de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Santa Cruz de Tenerife, en el recurso n.º 358/2020.

2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si al contribuyente que pretenda aplicar el incentivo fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias en su IRPF le es exigible el desarrollo de una actividad económica en Canarias durante la fase de mantenimiento de la inversión en el patrimonio del obligado tributario, cuando dicha inversión consista en la suscripción de deuda pública canaria y la razón de la imposibilidad de ejercicio de dicha actividad es la jubilación de aquél.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

TRIBUTOS CEDIDOS A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. DETERMINACIÓN DE LA NORMATIVA APLICABLE CUANDO EL HEREDERO ADQUIERE LA PLENA PROPIEDAD DEL BIEN POR LA EXTINCIÓN DEL DERECHO DE USUFRUCTO QUE LIMITABA EL DOMINIO: RESULTA APLICABLE LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE EN EL MOMENTO DEL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE, ESTO ES, EN EL MOMENTO DE LA DESMEMBRACIÓN DE LA TITULARIDAD DOMINICAL, PUES EXISTE UN SOLO HECHO IMPONIBLE Y UN SOLO DEVENGO SIN PERJUICIO DE QUE LA EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO RESPECTO DEL USUFRUCTO QUEDE DIFERIDA HASTA LA EXTINCIÓN DEL MISMO Y LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO (TS, SENTENCIA 16.02.24, RECURSO Nº. 8674/2022; PONENTE: JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ).

AH 3º.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 17 de mayo de 2023, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

2.1. Determinar cuál sea la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio.

2.2. En concreto, clarificar si los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la base o cuota tributarias por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deben ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio.

2.3. Determinar específicamente si la previsión que hace la LISD de aplicar el *"tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio"* ha de entenderse actualmente referida solo al tipo de gravamen resultante de la tarifa o bien puede comprender al resto de los elementos cuantitativos del impuesto, calculándose en función de la relación entre la cuota líquida efectivamente pagada y la base imponible teórica en la adquisición de la nuda propiedad.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 8 d), 10 y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3.2. El artículo 26 de la Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (LISD).

3.3. El artículo 51 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA. [...]".

FJ 1º.- Hechos relevantes.

Recoge el auto de admisión aquellas circunstancias más relevantes para decidir la admisión del recurso de casación y enjuiciar el conflicto suscitado. Siguiendo dicho relato cabe destacar lo siguiente:

1.º D. AAAA presentó el 10 de junio de 2016 autoliquidación del Impuesto de Sucesiones, por la consolidación del dominio por fallecimiento del usufructuario, sobre todos los bienes de la herencia de su madre e ingresó la cantidad de 436'69 euros.

2.º El 3 de agosto de 2017, la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares notificó a D. AAAA Jon propuesta de liquidación provisional, porque había aplicado incorrectamente las reglas de extinción del usufructo previstas en el artículo 26 c) de la LISD, con el resultado de una cuota a ingresar de 8.515'36 euros, más intereses de demora. Rechazadas las alegaciones presentadas, la Administración Tributaria dictó acuerdo de liquidación provisional el 7 de septiembre de 2017.

3.º Interpuesta reclamación económico-administrativa el 12 de diciembre de 2017, fue desestimada mediante Resolución del TEAR de las Islas Baleares de 12 de junio de 2020.

4.º El contribuyente interpuso recurso contencioso administrativo el 13 de octubre de 2020, que fue estimado por sentencia de 4 de octubre de 2022, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, en el procedimiento n.º 595/2020.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto con el siguiente tenor literal:

"La Sala concuerda el argumento de la recurrente. En efecto, la interpretación que debe hacerse del artículo 26 c) de la LISD no permite limitar la aplicación de la normativa vigente al tiempo del desmembramiento, sólo y exclusivamente a la obtención del tipo medio aplicable, sino que debe extenderse a la práctica de la totalidad de la liquidación, deducciones y bonificaciones incluidas. Nos conduce a esa conclusión el hecho de que la liquidación del impuesto se produce en dos momentos distintos, el de la adquisición de la nuda propiedad, y el de la consolidación del pleno dominio, pero teniendo en cuenta la normativa aplicable al tiempo del deceso del causante, porque así lo establece expresamente el legislador en el artículo 26 c) de la LISD. Esa determinación de la fecha comporta que se aplique la ley vigente en aquel momento de forma que la totalidad de la liquidación debe atender a la ley vigente en aquel momento, y ello incluye aplicar las deducciones y bonificaciones autonómicas que la ley contemplare."

(…)

FJ 3º.- Juicio de la Sala.

Resulta confuso y contradictorio el discurso que acompaña la parte recurrente a su tesis. Así es, por un lado se nos dice que no es cuestionable que, a tenor del art. 26 de la LISD, se exija el impuesto conforme a la normativa tributaria vigente en el tiempo de desmembramiento del dominio, pero por otro se viene a defender que respecto de deducciones y bonificaciones, la normativa aplicable es la vigente a la extinción del usufructo y consolidación del dominio, y al efecto realiza un análisis de si deducciones o bonificaciones deben comprenderse para determinar el tipo medio efectivo del gravamen, pues la norma estatal no se refiere a las mismas y por tanto, al no estar vigente, pues la norma comunitaria fue derogada con anterioridad, no es posible su aplicación.

El problema no está formulado con la claridad que la ocasión demandaba, una cosa es la determinación del tipo medio efectivo que debe aplicarse, y otra , es que una vez determinado el mismo, a continuación si es posible o no aplicar los beneficios fiscales previstos en las normas autonómicas, pues efectivamente una vez determinado el tipo medio efectivo debe aplicarse el mismo sobre la base liquidable y una vez obtenida la cuota tributaria, en principio, se debería aplicar sobre la misma la bonificación autonómica correspondiente, que determina finalmente la cuota a ingresar; lo cual resulta absolutamente pacífico, puesto que el tipo medio se calcula sobre la base liquidable de suerte que primero se aplican las reducciones, base liquidable que es teórica ya que se toma el valor del bien en pleno dominio, aunque sólo se reciba la nuda propiedad, los cálculos se realizan sobre el valor del bien en pleno dominio y se calcula el tipo de gravamen que hubiera correspondido si se recibiera el bien en pleno dominio, lo que nos indica que la tributación de la consolidación de dominio es una liquidación diferida en el tiempo, esto es, es la liquidación que le queda pendiente al nudo propietario cuando se produce el desmembramiento del dominio, de donde se colige, sin dificultad, que estamos ante una única transmisión, que se produce en el momento de la desmembración. Nada tiene que ver el planteamiento de la parte recurrente con el problema real al que nos hemos de enfrentar, pues como correctamente expone la Sala de instancia, *"la liquidación del impuesto se produce en dos momentos distintos, el de la adquisición de la nuda propiedad, y el de la consolidación del pleno dominio, pero teniendo en cuenta la normativa aplicable al tiempo del deceso del causante, porque así lo*

establece expresamente el legislador en el artículo 26 c) de la LISD. Esa determinación de la fecha comporta que se aplique la ley vigente en aquel momento de forma que la totalidad de la liquidación debe atender a la ley vigente en aquel momento, y ello incluye aplicar las deducciones y bonificaciones autonómicas que la ley contemplare."

Efectivamente, la cuestión, por resumirla para su claridad, se circunscribe en determinar qué normativa es la aplicable si entre la desmembración del dominio por el usufruto constituido y su ulterior consolidación se produce un cambio normativo dejando sin efectos los beneficios fiscales previstos en la normativa autonómica. O dicho de otro modo, si siendo aplicable la normativa vigente al tiempo de la desmembración del dominio, puede mantenerse este postulado cuando antes de la consolidación se deroga la normativa autonómica que reconocía los beneficios fiscales.

En el caso que nos ocupa el artículo 19 de la Ley balear 22/2006, de 19 de diciembre, establecía lo siguiente: *"Deducción autonómica en adquisiciones por sujetos incluidos en los grupos I y II. 1. En las adquisiciones por causa de muerte, a los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 2 de esta Ley, se les aplicará una deducción cuyo importe será el resultado de restar a la cuota bonificada la cuantía derivada de multiplicar la base imponible por un tipo porcentual T del 1 por 100.Esto es: Da = Cb - (BI × T), siendo: Da: deducción autonómica. Cb: cuota bonificada. BI: base imponible. T: 0,01. 2. Cuando el resultado de multiplicar la base imponible por T sea superior al importe de la cuota bonificada, la cuantía de la deducción será igual a cero".*

Esta Ley fue derogada por la disposición derogatoria única del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, aunque su artículo 38 contempla la misma deducción autonómica, pero la disposición final segunda de la Ley balear 12/2015, suprimió la referida deducción autonómica aplicable al Grupo II de parentesco *(adquisiciones por descendientes de 21 ó más años, cónyuge y ascendientes, art. 2 Ley 22/2006 y art. 21 Decreto Legislativo 1/2014)*, de forma que esa deducción sobre la cuota ya no era aplicable a partir del 1 de enero de 2016, esto es, no era aplicable al fallecimiento de la usufructuaria y a la consiguiente consolidación del pleno dominio por el contribuyente.

El artículo 26 de la LISD, en relación con la tributación de la constitución y extinción de los usufructos vitalicios y la nuda propiedad aneja, establece que:

"Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales: a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100. En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total. El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor. Al adquirir la nuda propiedad se efectuará la liquidación, teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. b) (...) c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio".

A su vez el artículo 51.1 y 2 del RLISD dispone que:

"1. Al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 de este Reglamento.

2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorando, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del citado artículo 42 y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro

de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior".

El problema que nos ocupa, pues, como se ha indicado, no encuentra solución en los citados preceptos; ya se ha dicho, deducciones y bonificaciones no se encuentran reflejadas en los mismos. De los términos de los citados preceptos, 26.c) de la LISD y 51.2 del RISD, se colige que si el usufructo se extingue por la muerte del usufructuario, consolidando entonces el pleno dominio la persona del nudo propietario, y habiéndose desmembrado el dominio por título sucesorio, el citado nudo propietario será gravado por el valor del usufructo, en la constitución, por el tipo medio efectivo de gravamen aplicado en la adquisición de la nuda propiedad, y con derecho a la práctica de las reducciones no agotadas, lo cual, ya se ha dicho, no resuelve el problema que nos ocupa. Mutatis mutandis, de ser la misma normativa autonómica la vigente a la desmembración y a la consolidación, no existiría cuestión de la procedente aplicación de los beneficios fiscales recogidos en la regulación autonómica. El problema -existen otros, ajenos al que debe centrarnos- viene de la modificación de la normativa autonómica ocurrida entre el momento de la desmembración y el de la consolidación.

El art. 3.1 a) de la LISD establece que constituye el hecho imponible del impuesto la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. El caso que contemplamos existe un solo hecho imponible; no hay dos adquisiciones, al fallecer el usufructuario, como es el caso, el usufructo constituido se extingue, no se transmite, y el nudo propietario consolida la plena propiedad.

El artículo 21 de la LGT, sobre el devengo y exigibilidad dispone que:

"1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del

devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo".

El artículo 24 de la LISD, sobre el devengo, dispone que:

"1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo".

Existe, pues, un solo hecho imponible, y conforme a la normativa transcrita, *"la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria",* que en este caso es el fallecimiento de la madre del contribuyente, momento que representa la medida de la capacidad económica que debe ser gravada y fecha que determina la normativa aplicable reguladora de los elementos y circunstancias definidora de la propia obligación fiscal de pago, a pesar y sin perjuicio que estemos ante una liquidación diferida que respecto del usufructo no será exigible sino al tiempo de la consolidación del pleno dominio. Ni hay dos hechos imponibles, ni hay dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario respeto del usufructo se difiera en el tiempo hasta su consolidación, esto es, una parte de la liquidación queda aplazada al momento de la extinción del usufructo; conforme al principio de aplicación temporal de las normas, son aplicables las vigentes al tiempo de producirse los hechos que constituyen el presupuesto previsto en la misma, y como se ha indicado, el devengo resulta relevante para determinar la norma aplicable, que será la norma vigente al realizarse el hecho imponible; la obligación tributaria se define por la normativa vigente y aplicable al tiempo de producirse el devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario por la consolidación no se produzca sino en un momento posterior; no estamos ante un problema de irretroactividad de la norma tributaria, o su aplicación más allá de su vigencia, sino simple y llanamente, la determinación de la norma aplicable al momento del devengo, de conformarse la

obligación tributaria perfectamente delimitada y predeterminada, en la que además de la normativa estatal, determinante de la cuota fiscal, sin duda, lo era la autonómica vigente al devengo del impuesto, en la que se establecía las bonificaciones respeto de dicha cuota fiscal predeterminada, y estando vigente en dichos momento los beneficios fiscales autonómicos por ley que así lo disponía, debían aplicarse los mismos, por más que con posterioridad la norma fuera derogada, lo que evidentemente no podía afectar a la obligación tributaria ya nacida, aun cuando la misma no fuera exigible sino al fallecimiento del usufructuario, so pena de vulnerar el principio de seguridad jurídica.

Dicho lo anterior ha de convenirse que la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio, es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributarias por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio. Por lo demás, la previsión que hace la LISD de aplicar el *"tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio"*, no afecta a la aplicación de los beneficios fiscales aplicables a la cuota tributaria resultante.